



Skripten von Alpmann Schmidt – das komplette  
Examenswissen, systematisch und klausurtypisch  
aufbereitet

Allgemeines Steuerrecht  
17. Auflage 2018

Das Skript **Allgemeines Steuerrecht** behandelt zunächst die **Grundlagen und Prinzipien** des Steuerrechts, insbesondere die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, Steuerhoheit(en), Rechtsanwendung im Steuerrecht, Steuerpflicht und den Steuertatbestand. Sodann wird vertieft das **steuerliche Verfahrensrecht** dargestellt und dabei auf die verschiedenen Stufen des Besteuerungsverfahrens (Ermittlungsverfahren, Festsetzungsverfahren, Erhebungsverfahren und Vollstreckungsverfahren), auf Besonderheiten wie Außenprüfung und Korrekturvorschriften sowie abschließend auf den außergerichtlichen Rechtsschutz eingegangen. Die Neuauflage berücksichtigt die Änderungen der AO durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens sowie die jüngsten Neuerungen beim Steuerdatenschutzrecht, beim Kassenordnungs- und -aufsichtsrecht und beim grenzüberschreitenden Steuervollzug im Zuge der Anti-BEPS-Umsetzung.

**Inhalt:**

1. Abschnitt: Grundlagen
2. Abschnitt: Steuerrechtsverhältnis
3. Abschnitt: Besteuerungsverfahren
4. Abschnitt: Außenprüfung und Steuerfahndung
5. Abschnitt: Korrektur von Verwaltungsakten
6. Abschnitt: Steuererhebung und Vollstreckung
7. Abschnitt: Das Einspruchsverfahren

ISBN: 978-3-86752-581-7



9 783867 525817

€ 24,90

§  
2018  
Allgemeines Steuerrecht  
Alpmann Schmidt



Skripten Steuerrecht

Drüen

# Allgemeines Steuerrecht

17. Auflage 2018

 TECHNISCHE UNIVERSITÄT  
KAISERSLAUTERN

DISTANCE AND INDEPENDENT  
STUDIES CENTER 

Alpmann Schmidt







JETZT  
INFORMIEREN!  
ZFUW.DE

## FERNSTUDIUM NEBEN DEM BERUF

# STEUERRECHT FÜR DIE UNTERNEHMENSPRAXIS

### MASTER OF LAWS (LL.M.)

#### STUDIENINHALTE

- EINKOMMEN-, KÖRPERSCHAFT- UND GEWERBESTEUERRECHT
- UMSATZSTEUERRECHT
- STEUERBILANZRECHT
- EUROPÄISCHES UND INTERNATIONALES STEUERRECHT
- ALLGEMEINES STEUERRECHT, STEUERSTRAFRECHT UND WEITERES

#### FÜR RECHTSANWÄLTE

Im Curriculum des Studiengangs wurden die für die Berufsbezeichnung „Fachanwalt für Steuerrecht“ notwendigen Studieninhalte berücksichtigt.

Die Anerkennung obliegt der jeweils zuständigen Rechtsanwaltskammer. Weitere Informationen erhalten Sie auf unserer Website.



DISTANCE AND INDEPENDENT  
STUDIES CENTER

**BELIEBTETER**  
FERNSTUDIENANBIETER

**Award 2018**

FernstudiumCheck.de

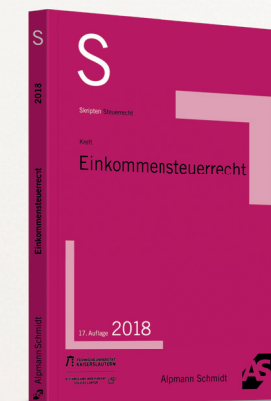
# Den Überblick behalten...



#### Bilanzsteuerrecht

Prof. Dr. habil.  
Heinrich Weber-Grellet,  
Vorsitzender Richter am  
Bundesfinanzhof a.D.

16. Auflage 2018, 316 Seiten  
ISBN: 978-3-86752-580-0



#### Einkommensteuerrecht

Dipl.-Finanzwirt  
Prof. Dr. Volker Kreft,  
Richter am Niedersächsischen  
Finanzgericht

17. Auflage 2018, 292 Seiten  
ISBN: 978-3-86752-576-3



#### Umsatzsteuerrecht

Prof. Dr. jur. Wolfram Reiß,  
ehemals Friedrich-Alexander-  
Universität Erlangen-Nürnberg

16. Auflage 2018, 361 Seiten  
ISBN: 978-3-86752-582-4

## ... mit Alpmann Schmidt!



ALPMANN SCHMIDT



# **ALLGEMEINES STEUERRECHT**

**2018**

Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen  
Lehrstuhl für Steuerrecht und Öffentliches Recht  
Ludwig-Maximilians-Universität München (LMU)

**ALPMANN UND SCHMIDT Juristische Lehrgänge Verlagsges. mbH & Co. KG**  
48143 Münster, Alter Fischmarkt 8, 48001 Postfach 1169, Telefon (0251) 98109-0  
AS-Online: [www.alpmann-schmidt.de](http://www.alpmann-schmidt.de)



*Zitiervorschlag: Drüen, Allgemeines Steuerrecht, Rn.*

**Prof. Dr. Drüen, Klaus-Dieter**

Allgemeines Steuerrecht

17., überarbeitete Auflage 2018

ISBN: 978-3-86752-581-7

Herausgeber der Steuerrechtsskripten:

Prof. Dr. Heinrich Weber-Grellet

Verlag Alpmann und Schmidt Juristische Lehrgänge

Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG, Münster

Die Vervielfältigung, insbesondere das Fotokopieren der Skripten,  
ist nicht gestattet (§§ 53, 54 UrhG) und strafbar (§ 106 UrhG).

Im Fall der Zuwiderhandlung wird Strafantrag gestellt.

Unterstützen Sie uns bei der Weiterentwicklung unserer Produkte.

Wir freuen uns über Anregungen, Wünsche, Lob oder Kritik an:

**[feedback@alpmann-schmidt.de](mailto:feedback@alpmann-schmidt.de)**



## INHALTSVERZEICHNIS

<b>Einleitung</b>	1
A. Steuerrecht als Disziplin der Steuerwissenschaft	1
B. Systematische Einordnung des Steuerrechts	1
C. Steuerrecht und Zivilrecht	2
Fall 1: Zugewinnausgleich und ErbSt	2
D. Steuerrecht und Verfassungsrecht	4
Fall 2: Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Kapitaleinkünften	4
E. Die Abgabenordnung	6
I. Allgemeines	6
II. Anwendungsbereich der AO	7
Fall 3: Rechtsbehelf gegen einen Realsteuerbescheid	7
<b>1. Abschnitt: Grundlagen</b>	8
A. Begriff der Steuer, Steuerarten, Steuerhoheit	8
I. Begriff der Steuer	8
Fall 4: Verfassungsmäßigkeit der Schwerbehinderten-	
Ausgleichsabgabe	8
II. Steuerarten	12
III. Steuerliche Nebenleistungen	13
IV. Steuerhoheit	14
1. Nationale Steuerhoheit	14
a) Völkerrechtliche Schranken der Besteuerung	14
Fall 5: Besteuerung eines Ausländers im Ausland	14
b) Die Bekanntgabe von Steuerverwaltungsakten an ausländische	
Beteiligte im Einzelnen	15
c) Doppelbesteuerung und Außensteuerrecht	16
2. Gesetzgebungshoheit	16
3. Steuerertragshoheit (Art. 106 bis 107 GG)	17
4. Steuerverwaltungshoheit	17
B. Der Steuertatbestand	18
I. Das Steuersubjekt	18
II. Das Steuerobjekt	18
III. Die Steuerbemessungsgrundlage	18
IV. Der Steuersatz	18
■ Übersicht über die wichtigsten Steuertatbestände	19
V. Steuervergünstigungen	20
C. Prinzipien des Steuerrechts	20
I. Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit	20
II. Das Sozialstaatsprinzip	21
III. Gesetzmäßigkeit der Besteuerung	22
IV. Gleichmäßigkeit der Besteuerung	23
V. Rückwirkungsverbot	26
VI. Folgen der Verfassungswidrigkeit einer Gesetzesnorm	29
D. Rechtsanwendung im Steuerrecht	29
I. Rechtsquellen des Steuerrechts	29
1. Rechtsnormen	29
2. Verwaltungsanordnungen	30
3. Rechtsprechung	31
Fall 6: Zulässigkeit sogenannter Nichtanwendungs-	
erlasse/-schreiben	31



II.	Auslegung nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise .....	33
1.	Zurechnung von Wirtschaftsgütern nach § 39 AO .....	33
a)	Der Leasingnehmer als wirtschaftlicher Eigentümer .....	33
	Fall 7: Finanzierungsleasing .....	33
b)	Die verschiedenen Arten des Leasings .....	34
2.	Gesetz- oder sittenwidriges Handeln (§ 40 AO) .....	35
	Fall 8: Wucherverträge mit Gastarbeitern .....	35
3.	Unwirksame Rechtsgeschäfte (§ 41 AO) .....	36
	Fall 9: Erbantritt aufgrund eines ungültigen Testaments .....	36
4.	Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO) .....	37
	Fall 10: Grundstücksübertragungen unter Verwandten .....	37
III.	Ermessensausübung .....	38
	Fall 11: Überhöhter Verspätungszuschlag .....	39
E.	Aufbau und Organisation der Finanzbehörden .....	40
I.	Begriff der Finanzbehörde .....	40
II.	Aufbau der Finanzbehörden .....	40
■	Übersicht: Aufbau der Finanzverwaltung .....	41
III.	Sachliche Zuständigkeit der Finanzbehörden .....	41
	Fall 12: Verstoß gegen die sachliche Zuständigkeit .....	41
IV.	Örtliche Zuständigkeit (§§ 17 ff. AO) .....	42
	Fall 13: Verstoß gegen die örtliche Zuständigkeit .....	43
V.	Organisation eines Finanzamts .....	44
F.	Der Amtsträger und seine Pflichten .....	44
I.	Der Begriff des Amtsträgers (§ 7 AO) .....	44
II.	Das Steuergeheimnis (§ 30 AO) .....	45
	Fall 14: Pressemitteilung der Staatsanwaltschaft in einem Steuerstraßverfahren .....	46
III.	Ausschließung und Ablehnung von Amtsträgern und sonstigen Personen (§§ 82–84 AO) .....	48
1.	Ausschluss nach § 82 AO .....	48
	Fall 15: Der ausgeschlossene Amtsträger .....	48
2.	Ausschluss wegen Besorgnis der Befangenheit (§ 83 AO) .....	49
IV.	Haftung von Amtsträgern .....	49
<b>2. Abschnitt: Steuerrechtsverhältnis</b>	.....	49
A.	Begriff des Steuerrechtsverhältnisses .....	49
B.	Die Beteiligten des Steuerrechtsverhältnisses .....	49
	Fall 16: GrESt-Bescheid gegen Rechtsanwaltssozietät .....	49
C.	Steuerschuldverhältnis .....	52
I.	Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis .....	52
■	Übersicht: Steuerschuldverhältnis .....	52
II.	Entstehung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis .....	53
III.	Erlöschen der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis .....	53
	Fall 17: Steuerfestsetzung nach Eintritt der Verjährung .....	53
IV.	Treu und Glauben .....	54
D.	Der Erstattungsanspruch (§ 37 Abs. 2 AO) .....	54
	Fall 18: Erstattungsverpflichtung bei Geldempfangsvollmacht .....	54
E.	Die Gesamtschuld (§ 44 AO) .....	57
	Fall 19: Verfahrensrechtliche Tücken der Gesamtschuld .....	57
	Fall 20: Erstattungsberechtigung für zusammenveranlagte Ehegatten .....	60



F. Gesamtrechtsnachfolge (§ 45 AO) .....	61
Fall 21: Außenprüfung bei dem Gesamtrechtsnachfolger .....	61
G. Abtretung, Verpfändung, Pfändung (§ 46 AO) .....	62
Fall 22: Wirkung der Abtretung .....	63
H. Der Haftungsanspruch .....	64
I. Begriff der Haftung .....	64
II. Die Haftungstatbestände .....	65
III. Die Haftungstatbestände der AO im Einzelnen .....	65
1. Haftung der Vertreter (§ 69 AO) .....	65
Fall 23: Haftung des Geschäftsführers der GmbH .....	65
■ Beispiel/Schema zur Berechnung der Haftungssumme für nicht vorrangig zu tilgende Steuerschulden.....	69
Fall 24: Haftung des faktischen Geschäftsführers .....	71
2. Haftung des Steuerhinterziehers (§ 71 AO) .....	72
Fall 25: Der hilfreiche Prokurist .....	72
3. Haftung bei Organschaft (§ 73 AO) .....	74
Fall 26: Insolvenz des Organträgers .....	74
4. Haftung des Eigentümers von Gegenständen (§ 74 AO) .....	74
Fall 27: Steuerrechtlicher Haftungsdurchgriff bei der GmbH .....	74
5. Haftung des Betriebsübernehmers (§ 75 AO) .....	76
Fall 28: Übernahme einer Diskothek .....	76
6. Haftung des Erwerbers eines Handelsgeschäfts (§ 25 HGB i.V.m. § 191 AO) .....	79
Fall 29: Haftungsrisiken des Nachpächters .....	79
7. Haftung der Gesellschafter von Personengesellschaften .....	80
8. Haftung für Steuerabzugsbeträge .....	81
IV. Geltendmachung der Haftung .....	81
<b>3. Abschnitt: Besteuerungsverfahren .....</b>	<b>81</b>
A. Überblick zum gestuften Besteuerungsverfahren .....	81
B. Beteiligte, Handlungsfähigkeit und Bevollmächtigung .....	82
I. Beteiligte (§ 78 AO) .....	82
II. Handlungsfähigkeit (§ 79 AO) .....	82
Fall 30: Handlungsfähigkeit Minderjähriger .....	82
III. Bevollmächtigung (§ 80 AO) .....	83
C. Allgemeine Verfahrensgrundsätze .....	84
I. Besteuerungsgrundsätze (§ 85 AO) .....	84
Fall 31: Kontrollmitteilungen des Innendienstes .....	84
II. Legalitätsprinzip (§ 86 S. 2 AO) .....	84
III. Untersuchungsgrundsatz (§ 88 AO) .....	85
IV. Beratung, Auskunft (§ 89 AO) .....	86
1. Allgemeine Fürsorgepflicht nach § 89 Abs. 1 AO .....	86
Fall 32: Anfrage eines Steuerberaters .....	86
2. Verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2–5 AO .....	86
a) Allgemeines .....	86
b) Voraussetzungen .....	87
c) Zuständigkeit .....	87
d) Entscheidung über den Antrag, Bindungswirkung .....	87
e) Rechtsbehelfe .....	87
f) Gebührenpflicht .....	88
V. Recht auf Gehör (§ 91 AO) .....	88
Fall 33: Abweichung von der Erklärung des Stpfl. ....	88



D. Handeln durch Verwaltungsakt .....	89
I. Handlungsformen der Finanzbehörde .....	89
II. Einteilung der Verwaltungsakte .....	91
III. Form, Inhalt und Begründung des Verwaltungsakts .....	91
Fall 34: Haftungsbescheid ohne Unterschrift .....	92
■ Prüfungsschema für Verwaltungsakte .....	95
IV. Der elektronische Verwaltungsakt .....	95
V. Nebenbestimmungen des Verwaltungsakts .....	96
E. Erfassung der Steuerpflichtigen (§§ 134–139d AO) .....	97
I. Anzeigepflichten .....	97
II. Vergabe von Identifikationsmerkmalen (§§ 139a bis 139d AO) .....	97
1. Allgemeines .....	97
2. Identifikationsnummer und Wirtschafts-Identifikationsnummer .....	97
3. Praktische Auswirkungen .....	98
F. Aufzeichnungs- und Erklärungsspflichten des Steuerpflichtigen (§§ 140–153 AO) .....	99
I. Aufzeichnungspflichten (§§ 140–148 AO) .....	99
II. Erklärungsspflichten (§§ 149–153 AO) .....	101
1. Erklärungspflichtige Personen .....	101
2. Form, Inhalt und Frist .....	101
3. Verspätungszuschlag (§ 152 AO) .....	102
4. Berichtigung unrichtiger Erklärungen (§ 153 AO) .....	102
Fall 35: Aufdeckung eines Fehlers in der Steuererklärung für das Vorjahr .....	102
III. Kontenwahrheit (§ 154 AO) .....	103
G. Das Ermittlungsverfahren des Finanzamts .....	104
I. Mitwirkungspflichten des Beteiligten im Verfahren (§§ 90, 93, 95, 97 AO) .....	104
Fall 36: Auskunftersuchen wegen nicht erklärter Einkünfte .....	104
II. Sonstige Beweismittel .....	106
Fall 37: Auskunftersuchen an eine Bank .....	106
III. Auskunfts- und Vorlageverweigerungsrechte, Bankgeheimnis .....	108
1. Mitwirkungsverweigerungsrechte nach §§ 101–105 AO .....	108
a) Mitwirkungsverweigerungsrecht der Angehörigen .....	108
b) Gefahr der Strafverfolgung .....	109
c) Schutz bestimmter Berufsgeheimnisse .....	110
Fall 38: Chiffreanzeige und Pressegeheimnis .....	110
2. Früheres Bankgeheimnis zum Schutz von Bankkunden .....	111
a) Entwicklungen .....	111
b) Aufhebung von § 30a AO .....	112
c) Automatisierter Kontenabruf nach § 93 Abs. 7 und 8 AO .....	113
IV. Beweiswürdigung, Schätzung und objektive Feststellungslast .....	113
Fall 39: Die schwarzen Konten des Apothekers .....	113
Fall 40: Objektive Feststellungslast im Korrekturverfahren .....	117
Fall 41: Anrühige Provisionen für Taxifahrer .....	118
V. Schätzung und Zuschlag bei Verletzung der besonderen Mitwirkungs- und Dokumentationspflichten nach § 90 Abs. 2 und 3 AO (§ 162 Abs. 2–4 AO) .....	120
■ Prüfungsschema für Verwaltungsakte im Ermittlungsverfahren .....	121



H. Steuerfestsetzung (§§ 155 ff. AO) .....	121
I. Pflicht zur Steuerfestsetzung .....	121
Fall 42: Abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen .....	122
II. Der Steuerbescheid (StB) .....	124
1. Form und Inhalt (§ 157 AO) .....	124
2. Bekanntgabe (§ 122 AO) .....	126
Fall 43: Bekanntgabe eines zusammengefassten ESt-Bescheids an Ehegatten .....	126
III. Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) .....	131
Fall 44: Vorbehaltsfestsetzungen zur Verbesserung der Erledigungsstatistik .....	131
Fall 45: Erlöschen des Nachprüfungsvorbehalts .....	132
IV. Vorläufige Steuerfestsetzung (§ 165 AO) .....	135
Fall 46: Verbleibende Ungewissheit nach einer Außenprüfung .....	135
V. Steueranmeldung (§§ 167, 168 AO) .....	137
Fall 47: Steueranmeldung mit „Rotbetrag“ .....	137
VI. Festsetzungsverjährung (§§ 169–171 AO) .....	138
Fall 48: Fehleraufdeckung durch eine Geschäftsprüfung .....	138
I. Feststellungsbescheide (§§ 179 ff. AO) .....	141
I. Allgemeines.....	141
II. Gegenstände der gesonderten Feststellung .....	141
1. Feststellung von Einheitswerten (§ 180 Abs. 1 Nr. 1 AO) .....	141
2. Feststellung der Einkünfte von Personenmehrheiten (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) AO) .....	142
Fall 49: Gesonderte und einheitliche Feststellung bei einer Unterbeteiligung .....	142
3. Ortsnahe Feststellung unternehmerischer Einkünfte von Einzelpersonen (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b) AO) .....	145
4. Sonstige Fälle der gesonderten Feststellung .....	145
a) Gesonderte Vermögensfeststellung (§ 180 Abs. 1 Nr. 3 AO) .....	145
b) Gesonderte Feststellung bei gleichen Sachverhalten (VO zu § 180 Abs. 2 AO) .....	145
c) Gesonderte Feststellung verrechenbarer Verluste eines Kommanditisten (§ 15a Abs. 4 EStG) .....	145
d) Gesonderte Feststellung des nachversteuerungspflichtigen nicht entnommenen Gewinns (§ 34a Abs. 9–11 EStG) .....	145
e) Gesonderte Feststellung bei der Steuerermäßigung nach § 35 EStG .....	146
f) Bildung von Lohnsteuerabzugsmerkmalen (§ 39 Abs. 1 S. 4 EStG) .....	146
III. Das Feststellungsverfahren .....	146
IV. Bindungswirkung von Feststellungsbescheiden .....	148
J. Steuermessbescheide .....	149
K. Haftungsbescheide/Duldungsbescheide .....	150
I. Vertragliche und gesetzliche Haftung für Steuerschulden.....	150
■ Prüfungsschema: Haftungsbescheid.....	151
II. Duldungsbescheid .....	153
Fall 50: Ungewöhnliche Teppichgeschäfte in der Familie .....	153



<b>4. Abschnitt: Außenprüfung und Steuerfahndung</b>	155
A. Außenprüfung	155
I. Allgemeines	155
II. Zulässigkeit der Außenprüfung	156
Fall 51: Außenprüfung bei Ehegatten	156
III. Umfang der Außenprüfung (§ 194 AO)	158
1. Subjektiver Umfang	158
Fall 52: Undurchsichtige Auslandsbeziehungen des Alleingesellschafters einer GmbH	158
2. Sachlicher Umfang der Außenprüfung	159
Fall 53: Überprüfung der Kapitaleinkünfte eines Unternehmers	159
3. Zeitlicher Umfang der Außenprüfung	160
■ Übersicht: Zulässigkeit und Umfang einer Außenprüfung	162
IV. Prüfungsanordnung (§ 196 AO)	162
Fall 54: Anschlussprüfung bei einem Arzt	162
V. Durchführung der Außenprüfung	164
1. Beginn der Außenprüfung (§ 198 AO)	164
2. Prüfungsgrundsätze (§ 199 AO)	165
3. Mitwirkungspflichten des Stpfl. (§ 200 AO)	165
Fall 55: Unzulässige Befragung einer Familienangehörigen, Verwertungsverbot	167
■ Übersicht: Verwertungsverbot	170
4. Einzelermittlungen für andere Besteuerungszeiträume	171
5. Kontrollmitteilungen (§ 194 Abs. 3 AO)	171
Fall 56: Kontrollmitteilung für die Steuerakten eines Angehörigen	171
6. Schlussbesprechung und strafrechtlicher Vorbehalt (§ 201 AO)	172
7. Prüfungsbericht (§ 202 AO)	173
8. Abgekürzte Außenprüfung (§ 203 AO)	173
VI. Verbindliche Zusage (§§ 204–207 AO)	174
Fall 57: Die zweifelhafte Familiengesellschaft	174
B. Steuerfahndung (§ 208 AO)	175
I. Aufgaben der Steuerfahndung (Steufa)	175
II. Befugnisse der Steufa	176
III. Rechtsschutz gegen Maßnahmen der Steufa	176
IV. Organisation der Steuerfahndung (Steufa)	177
<b>5. Abschnitt: Korrektur von Verwaltungsakten</b>	177
A. Allgemeines	177
B. System der Korrekturvorschriften	178
C. Berichtigung nach § 129 AO	178
Fall 58: Berichtigung wegen eines Eingabeversehens	178
I. Fehlerhafte Eingaben im maschinellen Festsetzungsverfahren	180
II. Übernahme des Fehlers in einem Änderungsbescheid	180
III. Übernahme von Fehlern des Stpfl.	181
IV. Übersehen eines Grundlagenbescheids	181
■ Überblick über die Korrekturvorschriften der AO	182
D. Rücknahme und Widerruf von Verwaltungsakten nach §§ 130, 131 AO	182
I. Anwendungsbereich und Systematik der §§ 130, 131 AO	182
II. Rücknahme nach § 130 AO	183
Fall 59: Heraufsetzung des Verspätungszuschlags	183
III. Widerruf nach § 131 AO	185



E. Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden und gleichgestellten Bescheiden (§§ 172 ff. AO) .....	186
I. Allgemeine Korrekturvoraussetzungen .....	186
II. Korrekturen nach §§ 164, 165 AO .....	189
III. Korrekturen nach § 172 AO .....	189
1. Allgemeines .....	189
2. Korrektur auf Antrag oder mit Zustimmung des Stpfl. (§ 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) AO) .....	190
Fall 60: Änderungsantrag oder Einspruch .....	190
3. Korrektur nach § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b) und c) AO .....	191
IV. Korrektur nach § 173 AO wegen nachträglich bekannt gewordener Tatsachen .....	192
Fall 61: Die zu niedrige Schätzung .....	192
Fall 62: Die zu Unrecht abgeschriebene Fräsmaschine .....	195
1. Beweislast .....	200
2. Anträge/Wahlrechte .....	200
3. Fiktive Erheblichkeitsprüfung .....	200
4. Zusammenveranlagung .....	201
5. Feststellungsbescheide .....	201
V. Korrektur nach § 173a AO wegen Schreib- oder Rechenfehler bei Erstellung einer Steuererklärung .....	202
VI. Korrektur widerstreitender Steuerfestsetzungen (§ 174 AO) .....	202
1. Mehrfache Berücksichtigung zuungunsten von Stpfl. (§ 174 Abs. 1 AO) .....	203
Fall 63: Mehrfache Berücksichtigung von Rentenzahlungen .....	203
2. Mehrfache Berücksichtigung zugunsten von Stpfl. (§ 174 Abs. 2 AO) .....	205
Fall 64: Mehrfache Berücksichtigung von Erhaltungsaufwand .....	205
3. Bewusstes Außerachtlassen eines Sachverhalts (§ 174 Abs. 3 AO) .....	207
Fall 65: Irrtum über das Abflussprinzip .....	207
4. Folgerungen aus der vom Stpfl. herbeigeführten Korrektur eines Bescheids (§ 174 Abs. 4, Abs. 5 AO) .....	208
Fall 66: Korrespondierende Einnahmen und Ausgaben .....	208
VII. Korrektur von Folgebeseiden nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO .....	212
Fall 67: Anpassung des ESt-Bescheids an einen Feststellungsbescheid .....	212
Fall 68: Anpassung des ESt-Bescheids an einen außersteuerlichen („ressortfremden“) Verwaltungsakt .....	213
Fall 69: Anpassung an einen negativen Feststellungsbescheid .....	214
VIII. Korrektur wegen eines Ereignisses mit steuerlicher Wirkung für die Vergangenheit (§ 175 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 AO) .....	215
1. Grundtatbestand des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO .....	215
Fall 70: Das nachträglich erhöhte Geschäftsführergehalt .....	215
Fall 71: Kündigung eines zinslosen Darlehens .....	216
a) Antrags- und Wahlrechte .....	217
b) Bilanzänderung, Bilanzberichtigung .....	217
c) Betriebsveräußerung .....	217
2. Sonderregelungen nach § 175 Abs. 2 AO .....	217
IX. Umsetzung von Verständigungsvereinbarungen (§ 175a AO) .....	218
X. Änderung von Steuerbescheiden bei Datenübermittlung durch Dritte (§ 175b AO) .....	218
XI. Kompensation von materiellen Fehlern nach § 177 AO .....	218
1. Allgemeines .....	218



2. Anwendungsbereich des § 177 AO .....	218
Fall 72: Kompensation trotz Festsetzungsverjährung .....	218
3. Voraussetzungen für die Korrektur nach § 177 AO .....	219
4. Durchführung der Kompensation.....	220
Fall 73: Kompensation bei Mischtatbeständen .....	220
XII. Korrektur im Einspruchsverfahren (§ 132 AO) .....	221
Fall 74: Der nicht abhelfende Änderungsbescheid .....	221
<b>6. Abschnitt: Steuererhebung und Vollstreckung .....</b>	<b>223</b>
A. Verwaltungsakte als Grundlage des Erhebungsverfahrens (§ 218 AO) .....	223
Fall 75: Abrechnungsschwierigkeiten mit dem FA .....	223
B. Fälligkeit und Säumniszuschläge .....	224
I. Fälligkeit (§ 220 AO) .....	224
II. Säumniszuschläge (§ 240 AO) .....	224
C. Verschiebung der Fälligkeit .....	225
I. Vorverlegung der Fälligkeit (§ 221 AO).....	225
II. Stundung (§ 222 AO) .....	225
Fall 76: Witterungsbedingter Liquiditätsengpass .....	225
III. Aussetzung der Vollziehung im Einspruchsverfahren (§ 361 AO, § 69 FGO) .....	226
D. Erlöschen der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis .....	226
I. Zahlung (§§ 224, 225 AO) und Aufrechnung (§ 226 AO).....	226
Fall 77: Aufrechnung des Stpfl. mit einem Schadensersatzanspruch .....	226
1. Aufrechnungserklärung des Stpfl. ....	228
2. Aufrechnungserklärung des FA .....	228
II. Billigkeitserlass, Erstattung aus Billigkeitsgründen (§ 227 AO) .....	228
Fall 78: Der untergetauchte Schrotthändler .....	228
III. Zahlungsverjährung (§§ 228–232 AO) .....	230
E. Zinsen (§§ 233–239 AO) .....	230
I. Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen (§ 233a AO) .....	230
II. Weitere Verzinsungstatbestände .....	231
III. Höhe und Festsetzung der Zinsen.....	231
IV. Festsetzungsfrist .....	231
F. Vollstreckung (§§ 249 ff. AO) .....	232
<b>7. Abschnitt: Das Einspruchsverfahren .....</b>	<b>232</b>
A. Allgemeines .....	232
I. Überblick über die Rechtsbehelfe im Besteuerungsverfahren .....	233
II. Auslegung des Rechtsschutzbegehrens .....	233
Fall 79: Unzulässige Ermittlungen während der Außenprüfung .....	233
B. Zulässigkeitsvoraussetzungen für den Einspruch .....	235
I. Zulässigkeit des Finanzverwaltungswegs (§ 347 AO) .....	235
Fall 80: Nachzahlungsfrist bei Selbstanzeige .....	235
II. Statthaftigkeit des Einspruchs (§§ 347, 348 AO) .....	236
1. Einspruch gegen Verwaltungsakte (§ 347 Abs. 1 S. 1 AO) .....	236
2. Untätigkeitseinspruch (§ 347 Abs. 1 S. 2 AO) .....	236
3. Ausschluss des Einspruchs (§ 348 AO) .....	237
III. Form, Inhalt und Anbringung des Einspruchs (§ 357 AO) .....	237
Fall 81: Anbringung des Einspruchs bei Wechsel der Zuständigkeit .....	237
IV. Einspruchsfrist und Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§§ 355, 356, 110 AO) .....	238
Fall 82: Bekanntgabe an den Stpfl. statt an den Berater .....	238



■ Prüfungsschema: Wiedereinsetzung bei Fristversäumnis .....	240
V. Beteiligtenfähigkeit und Handlungsfähigkeit .....	240
1. Beteiligtenfähigkeit .....	240
2. Handlungsfähigkeit .....	240
VI. Ordnungsgemäße Vertretung durch einen Bevollmächtigten .....	240
VII. Einspruchsbefugnis (§§ 350–353 AO) .....	241
1. Beschwer nach § 350 AO .....	241
Fall 83: Der Streit um die Zurechnung der Einkünfte .....	241
2. Einspruchsbefugnis bei einheitlichen Feststellungsbescheiden (§ 352 AO) .....	244
Fall 84: Gesamthandsvermögen oder Privatvermögen eines Gesellschafters .....	244
■ Übersicht: Einspruchsbefugnis bei Feststellungsbescheiden nach § 352 AO .....	246
3. Bindungswirkung anderer Verwaltungsakte (§ 351 AO) .....	247
a) Anfechtungsbeschränkung bei Änderungsbescheiden .....	247
Fall 85: Grenzen der Anfechtbarkeit nach § 351 Abs. 1 AO .....	247
b) Bindungswirkung von Grundlagenbescheiden .....	248
Fall 86: Einwendungen gegen Grundlagenbescheid im Einspruchsverfahren gegen Folgebescheid .....	248
VIII. Einspruchsverzicht (§ 354 AO) .....	249
C. Der Gang des Verfahrens .....	250
I. Zuständige Behörde (§ 367 Abs. 1 AO) .....	250
II. Reihenfolge und Umfang der Prüfung (§§ 358, 367 AO) .....	250
Fall 87: Einspruch gegen einen Vorbehaltsbescheid .....	250
III. Verfahrensgrundsätze (§ 365 AO) .....	251
IV. Aussetzung der Vollziehung (§ 361 AO) .....	251
1. Voraussetzungen der Aussetzung der Vollziehung (AdV) .....	251
Fall 88: AdV bei Verlustfeststellungsbescheiden .....	251
2. Zuständigkeit und Verfahren .....	253
3. Die Entscheidung .....	254
4. Wirkungen der AdV .....	255
Fall 89: Beschränkung der Wirkung auf den angefochtenen Verwaltungsakt .....	255
5. Ende der AdV .....	256
6. Rechtsbehelfe .....	256
V. Hinzuziehung (§ 360 AO) .....	257
Fall 90: Hinzuziehung von Ehegatten .....	257
VI. Rücknahme des Einspruchs (§ 362 AO) .....	258
VII. Aussetzung und Ruhen des Verfahrens (§ 363 AO) .....	259
1. Aussetzung des Verfahrens wegen Vorgeflichkeit .....	259
2. Ruhen des Verfahrens aus Zweckmäßigkeitsgründen .....	259
3. Ruhen des Verfahrens kraft Gesetzes .....	259
4. Ruhen des Verfahrens durch öffentlich bekannt zu gebende Allgemeinverfügung .....	259
5. Rechtsschutz .....	260
VIII. Mündliche Erörterung (§ 364a AO) .....	260
Fall 91: Mündliche Erörterung mit der Ehefrau? .....	260
IX. Befristung des nachträglichen Tatsachenvortrags (§ 364b AO) .....	261
Fall 92: Reisekosten des Orthopäden .....	261



D. Die Entscheidung .....	262
I.    Förmliche Einspruchsentscheidung und Abhilfeentscheidung .....	262
Fall 93: Abhilfebescheid mit Nachprüfungsvorbehalt .....	262
II.   Teileinspruchsentscheidung (§ 367 Abs. 2a AO) .....	263
III.  Zurückweisung des Einspruchs durch Allgemeinverfügung (§ 367 Abs. 2b AO) .....	264
IV.  Form und Inhalt der Einspruchsentscheidung (§ 366 AO) .....	264
V.   Bekanntgabe (§ 366 AO) .....	264
VI.  Kosten .....	264
■ Übersicht: Einspruchsentscheidung des Finanzamts .....	265
<b>Stichwortverzeichnis</b> .....	267



## LITERATURVERZEICHNIS

Ax/Große/Melchior/ Lotz/Ziegler	Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 21. Auflage 2017 zitiert: Ax/Große/Melchior/Lotz/Ziegler
Birk/Desens/Tappe	Steuerrecht, 20. Auflage 2017 zitiert: B/D/T
Gosch	Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung Loseblatt, Stand: November 2017 zitiert: Bearbeiter in Gosch
Hübschmann/Hepp/ Spitaler	Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Loseblatt, Stand: November 2017 zitiert: Bearbeiter in H/H/Sp
Jakob, Wolfgang	Abgabenordnung, 5. Auflage 2010 zitiert: Jakob
Klein	Abgabenordnung, Kommentar, 13. Auflage 2016 zitiert: Klein/Bearbeiter
Koenig	Abgabenordnung, Kommentar, 3. Auflage 2014 zitiert: Koenig/Bearbeiter
Kruse, Heinrich Wilhelm	Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, Allgemeiner Teil, München 1991 zitiert: Kruse LbStR
Kühn/von Wedelstädt	Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 21. Auflage 2015 zitiert: Bearbeiter in K/vW
Lammerding/Scheel/Brehm	Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 16. Auflage 2012 zitiert: Lammerding
Schmidt	Einkommensteuergesetz, Kommentar, 36. Auflage 2017 zitiert: Schmidt/Bearbeiter



Tipke, Klaus	Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Auflage 2000 zitiert: Tipke StRO I
Tipke/Kruse	Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Loseblatt, Stand: November 2017 zitiert: Bearbeiter in T/K
Tipke/Lang	Steuerrecht, 22. Auflage 2015 zitiert: Bearbeiter in T/L



## Einleitung

### A. Steuerrecht als Disziplin der Steuerwissenschaft

Das Steuerwesen gehört zu den Forschungsgebieten der Rechtswissenschaft, der Volkswirtschaft und der Betriebswirtschaft.<sup>1</sup>

**I. Die Finanzwissenschaft** als Teilgebiet der Volkswirtschaftslehre untersucht die Finanzierung der öffentlichen Haushalte durch Steuern und beschäftigt sich mit Fragen der Steuerlastverteilung und Steuertechnik.<sup>2</sup>

**II. Die Betriebswirtschaftslehre** hat als Teildisziplin die betriebliche Steuerlehre entwickelt. Sie erforscht den Einfluss der Besteuerung auf das betriebliche Rechnungswesen und ermittelt optimale betriebswirtschaftliche Verhaltensweisen unter Berücksichtigung der Besteuerung.<sup>3</sup>

**III. Die Steuerrechtswissenschaft** untersucht die Steuern nach rechtlichen Kriterien. Sie überprüft die Gültigkeit der Vorschriften und die Rechtmäßigkeit der Rechtsanwendung, systematisiert den Stoff und zeigt die verfassungsrechtlichen Grenzen der Steuergesetzgebung auf.<sup>4</sup>

In der Juristenausbildung hat das Steuerrecht noch immer nicht den Stellenwert, den dieses Rechtsgebiet nach seiner praktischen Bedeutung haben müsste.<sup>5</sup> Die Justizminister erkennen im Rahmen ihrer jüngsten Reformvorschläge 2016 zwar die hohe Relevanz des Steuerrechts ausdrücklich an, ziehen aber daraus nicht die Konsequenz, dieses Rechtsgebiet in den Pflichtstoff der Juristenausbildung aufzunehmen. Die Folgen des Ausbildungsdefizits zeigen sich vor allem im Berufsfeld der Steuerberatung: Obwohl Rechtsanwälte in gleicher Weise wie etwa Steuerberater und Wirtschaftsprüfer zur unbeschränkten Hilfeleistung in Steuersachen befugt sind (vgl. § 3 Nr. 1 StBerG), wird die Steuerberatung in der Praxis überwiegend von wirtschaftswissenschaftlich ausgebildeten Steuerberatern oder Steuerberatern ohne Hochschulstudium (vgl. § 36 Abs. 2 StBerG) ausgeübt. Dabei ist juristisch qualifizierte Steuerberatung ein interessantes und zugleich lukratives sowie bestandsgesichertes Arbeitsfeld.

### B. Systematische Einordnung des Steuerrechts

Das Steuerrecht ist ein **Teilgebiet des öffentlichen Rechts**. Vom Verwaltungsrecht, dem es systematisch zugehört, hat sich das Steuerrecht weitgehend gelöst und ein „eigenständiges rechtliches Subsystem“ entwickelt.<sup>6</sup> Die Besteuerung erfolgt aufgrund eines besonderen Verfahrensrechts (der Abgabenordnung) durch eine speziell ausgebildete und eigenständig organisierte Verwaltung (die Finanzverwaltung) und unter der Kontrolle einer besonderen Gerichtsbarkeit (der Finanzgerichtsbarkeit).

Das Steuerrecht begründet Pflichten, die durch einseitigen Verwaltungsakt und staatlichen Zwang durchgesetzt werden können bzw. müssen. Vom **typischen Eingriffsrecht**, z.B. dem Polizeirecht, soll sich das Steuerrecht nach einer im modernen Schrifttum vertretenen Auffassung dadurch unterscheiden, dass es auf staatliche Teilhabe am privaten wirtschaftlichen Erfolg des Stpfl. zielt. Deshalb bedürfe es beim

1 Vgl. Seer in T/L § 1 Rn. 14 ff.; zu Grundlagen und der grundsätzlichen Rechtfertigung von Steuern Seer a.a.O. Rn. 1 ff.

2 Vgl. z.B. Haller, Die Steuern, 3. Aufl. 1981, S. 1 ff.; Andel, Finanzwissenschaft, 4. Aufl. 1998; Seer in T/L § 1 Rn. 16 ff.

3 Vgl. vor allem Rose, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 3. Aufl. 1992; Wöhe/Bieg, Grundzüge der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, 4. Aufl. 1995; Breithecker, Einführung in die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 17. Aufl. 2016.

4 Vgl. Seer in T/L § 1 Rn. 1 ff.: Steuerrechtswissenschaft als „Steuergerechtigkeitswissenschaft“.

5 Zu den Forderungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft nach einer Reform der Juristenausbildung vgl. Tipke, StRO I, S. 25 ff.

6 Seer in T/L § 1 Rn. 28.



Vollzug der Steuergesetze einer Kooperation zwischen der Finanzverwaltung und dem Steuerpflichtigen (im Folgenden: Stpfl.).<sup>7</sup> Die Notwendigkeit der Kooperation bedeutet nicht zwingend Konsens und bewirkt auch keine Gleichordnung von Stpfl. und Finanzverwaltung, die das Steuerrecht letztlich mit staatlichen Zwangsmitteln durchzusetzen vermag.<sup>8</sup>

## C. Steuerrecht und Zivilrecht

### Fall 1: Zugewinnausgleich und ErbSt

F hat ihren verstorbenen Ehemann E neben Verwandten der 1. Ordnung nach §§ 1931 Abs. 1, 1371 Abs. 1 BGB zu 1/2 beerbt. Da sie einen höheren Zugewinn als E erzielt hat, hätte sie im Falle der güterrechtlichen Regelung (§ 1371 Abs. 2 BGB) keine Ausgleichsforderung geltend machen können. F erhält aus Anlass des Todes des E keine Versorgungsbezüge, die nicht der Erbschaftsteuer unterliegen. Der Nachlass enthält unter anderem Hausrat im Wert von 100.000 € und sonstige bewegliche körperliche Gegenstände im Wert von 30.000 €. Das FA hat die ErbSt wie folgt festgesetzt:

Nachlasswert 1/2	1.250.000 €
./. Freibetrag für Hausrat (§ 13 Abs. 1 Nr. 1a ErbStG)	41.000 €
./. Freibetrag für sonstige Gegenstände (§ 13 Abs. 1 Nr. 1b ErbStG)	12.000 €
./. Bestattungskosten 1/2 (§ 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG)	5.150 €
./. persönlicher Freibetrag (§ 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG)	500.000 €
./. Versorgungsfreibetrag (§ 17 Abs. 1 ErbStG)	<u>256.000 €</u>
steuerpflichtiger Erwerb (§ 10 ErbStG)	435.850 €
gerundet (§ 10 Abs. 1 S. 6)	435.800 €
Steuersatz (Steuerklasse I, Erwerb bis 600.000 €) 15%	
Steuer (§§ 15 Abs. 1 Nr. 1, 19 Abs. 1 ErbStG)	65.370 €

Nach erfolglosem Einspruch hat F beim Finanzgericht Klage erhoben mit der Begründung, die Besteuerung des ihr nach § 1371 Abs. 1 BGB zustehenden 1/4 der Erbschaft sei verfassungswidrig.

Hat die Klage Aussicht auf Erfolg?

- 3 I. Gegen die **Zulässigkeit der Anfechtungsklage** bestehen keine Bedenken (vgl. §§ 40 ff. FGO).
- II. **Begründet** ist die Klage, wenn der angefochtene Steuerbescheid rechtswidrig und F dadurch in ihren Rechten verletzt worden ist (§ 100 Abs. 1 S. 1 FGO). Sofern das Finanzgericht zu dem Ergebnis käme, dass die Regelung des ErbStG über die Besteuerung beim Zugewinnausgleich verfassungswidrig ist, müsste es nach Art. 100 Abs. 1 GG das Verfahren aussetzen und die Entscheidung des BVerfG einholen.
  1. Besteuerungsobjekt der Erbschaft- und Schenkungsteuer (ErbSt) sind **unentgeltliche Zuwendungen**, insbesondere der Erwerb von Todes wegen (§ 3 ErbStG) und Schenkungen unter Lebenden (§ 7 ErbStG). Vermögensübergänge, die zum Ausgleich des Zugewinns erfolgen, werden als entgeltlicher Erwerb grundsätzlich nicht von der ErbSt erfasst (§ 5 Abs. 2 ErbStG). Soweit der Zugewinnausgleich jedoch nach § 1371 Abs. 1 BGB durch schematische Erhö-

<sup>7</sup> Vgl. Kirchhof VVDStRL 39, 213 ff., 233; Weber-Grellet, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 2001, S. 227; B/D/T Rn. 49 f.; Seer in T/L § 21 Rn. 4, 170 ff.

<sup>8</sup> Näher Drüen FR 2011, 101.



hung des Erbteils des überlebenden Ehegatten erfolgt, sieht § 5 Abs. 1 S. 1 ErbStG vor, dass – abweichend von der zivilrechtlichen Regelung – nur der Betrag bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs außer Betracht bleibt, den der überlebende Ehegatte bei güterrechtlicher Abwicklung der Zugewinnsgemeinschaft nach § 1371 Abs. 2 BGB geltend machen könnte.<sup>9</sup>

2. Die Steuerfestsetzung ist demnach rechtmäßig, sofern nicht **verfassungsrechtliche Bedenken** gegen die Regelung des § 5 Abs. 1 ErbStG bestehen. Der Steuergesetzgeber könnte willkürlich gehandelt und damit gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoßen haben, indem er die erbrechtliche Regelung des Zugewinnausgleichs (§ 1371 Abs. 1 BGB) steuerlich unterlaufen hat.<sup>10</sup>

- Flume<sup>11</sup> misst der **Zivilrechtsordnung** grundsätzlich **Vorrang** vor der Steuerrechtsordnung zu.<sup>12</sup> Diese Ansicht lässt sich damit begründen, dass das Steuerrecht an Vorgänge und Zustände des Wirtschafts- und Zivilrechtslebens (z.B. Erzielung von Einkünften, Lieferungen, Erwerb von Vermögen, Gründung von Gesellschaften) anknüpft. Ist das Steuerrecht aber von dem Zivilrechtsleben existenziell abhängig, muss es auch die Institutionen des Zivilrechts respektieren. Folgt man der Auffassung Flumes, dürfte der Steuergesetzgeber sich mit der Regelung des § 5 Abs. 1 ErbStG nicht über die erbrechtliche Regelung des Zugewinnausgleichs nach § 1371 Abs. 1 BGB hinwegsetzen.<sup>13</sup>
- Die Gegenmeinung betont die **Eigenständigkeit des Steuerrechts**, das seine Tatbestände und Begriffe autonom schaffen könne und nur dem Verfassungsrecht untergeordnet sei. Im Verhältnis zum Zivilrecht könne lediglich von einer „Vorherigkeit“ dieses Rechtsgebietes gesprochen werden, weil das Steuerrecht regelmäßig an zivilrechtliche Gestaltungserfolge anknüpfe.<sup>14</sup>
- Das **BVerfG** hat die These von der Autonomie des Steuerrechts in einer Entscheidung aus dem Jahre 1962 nur mit Einschränkungen bejaht: Wenn der Steuergesetzgeber an Rechtsnormen des Zivilrechts anknüpfe, dürfe er nur aus überzeugenden Gründen von den privatrechtlichen Strukturen abweichen.<sup>15</sup> In der Entscheidung vom 27.12.1991<sup>16</sup> hat das Gericht demgegenüber jede Rangpriorität des Zivilrechts gegenüber dem Steuerrecht verneint und auch bei der Auslegung dem Zivilrecht entlehnter Begriffe die **Autonomie des Steuerrechts** konstatiert.

Unter Zugrundelegung der Rspr. des BVerfG lassen sich keine durchgreifenden Bedenken gegen die Regelung des § 5 ErbStG erheben. Wegen der hohen Freibeträge für Ehegatten wird in der Masse der Erbfälle keine ErbSt anfallen und damit der Vereinfachungseffekt des § 1371 Abs. 1 BGB nicht berührt. Nur in einer kleinen, finanziell aber gewichtigen Zahl von Fällen kommt die Regelung des § 5 Abs. 1 ErbStG zur Anwendung. Hier aber entspricht es dem Prinzip der Steuergerechtigkeit, wenn von dem steuerpflichtigen Erwerb des Ehegatten nur der Teil ausgenommen wird, den er als Zugewinnausgleichsforderung geltend machen könnte. Die irrationale Ehegattenbegünstigung, die der Gesetzgeber zivilrechtlich zulasten der Verwandten geschaffen hat, will er sich als Steuergesetzgeber zulasten des Fiskus nicht leisten.<sup>17</sup> Damit liegen gewichtige Gründe für den Steuergesetzgeber vor, bei der steuerrechtlichen Regelung von der zivilrechtlichen Gestaltung abzuweichen.

**Ergebnis:** Die Klage der F ist unbegründet.

9 Zur Berechnung der fiktiven Ausgleichsforderung vgl. BFH v. 10.03.1993 – II R 87/91, BStBl. II 1993, 510; Gottschalk in Troll/Gebel/Jülicher, § 5 ErbStG Rn. 26 ff.

10 So früher Kapp/Ebeling, ErbStG, § 5 Rn. 46 f.: Verstoß gegen den Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung; kritisch auch Moench DStR 1989, 344.

11 In FS für R. Smend, 1952, S. 62 ff., 68 ff.

12 Ebenso Crezelius, Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung, 1983, S. 339 ff.

13 Vgl. Crezelius, Erbschaft- und Schenkungsteuer in zivilrechtlicher Sicht, 1979, S. 162 ff.

14 Vgl. Seer in T/L § 1 Rn. 31 ff.; Kirchhof StuW 1983, 173, 180; Tipke StRO I, S. 44 ff.

15 BVerfG v. 24.01.1962 – 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331, 340.

16 BVerfG v. 27.12.1001 – 2 BvR 72/90, BStBl. II 1992, 212 = StuW 1992, 186 m. krit. Anm. Meincke.

17 Vgl. Rauscher, Familienrecht, 2. Aufl. 2008, Rn. 401.



In der Rechtstheorie steht die Frage im Vordergrund, ob ein Primat des Zivilrechts gegenüber dem Steuerrecht anzuerkennen ist. Im praktischen Rechtsleben sind Einwirkungen in umgekehrter Richtung von mindestens ebenso großer Bedeutung. Denn viele moderne Gestaltungsformen des Privatrechts (z.B. die GmbH & Co. KG, das Bauherrenmodell, das Leasing) verdanken steuerrechtlichen Überlegungen ihre Entstehung, Ausgestaltung oder Verbreitung.<sup>18</sup>

## D. Steuerrecht und Verfassungsrecht

### Fall 2: Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Kapitaleinkünften

Der Stpfl. S hat im Jahre 01 (= Erstjahr, nicht Kalenderjahr 2001) aus einem mit 2% verzinsten, jederzeit kündbaren Darlehn in Höhe von 500.000 € an eine Privatperson Zinseinnahmen in Höhe von 10.000 € erzielt. Die Inflationsquote des Jahres 01 betrug 2%. Mit seinem Einspruch gegen den ESt-Bescheid 01 wendet sich S gegen die Erfassung der Zinseinnahmen bei der Steuerfestsetzung. Er sieht darin einen Verstoß gegen die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG.

- 4 I. Zinseinnahmen sind nach §§ 2 Abs. 1 Nr. 5 und Abs. 5b, 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG nach Abzug des Sparer-Pauschbetrags (§ 20 Abs. 9 EStG) als Einkünfte aus Kapitalvermögen mit 25% zu besteuern (§ 32d Abs. 1 EStG).
- II. Die Steuerfestsetzung ist daher rechtmäßig, sofern nicht die genannten Vorschriften des Einkommensteuerrechts wegen Verstoßes gegen – höherrangiges – Verfassungsrecht ungültig sind. Zwar dürfte das FA die Verfassungswidrigkeit der Vorschriften des EStG nicht feststellen. Es könnte aber – zumindest theoretisch – durch Anrufung der vorgesetzten Behörde das Normenkontrollverfahren nach Art. 93 Abs. 1 Nr. 2 GG auslösen.

Dass Steuerrecht und Besteuerungsverfahren sich an der Verfassungsordnung, insbesondere den Grundrechten, messen lassen müssen, steht außer Frage.<sup>19</sup> Schranken für den Besteuerungszugriff ergeben sich in jedem Fall aus Art. 2 Abs. 1 GG, weil die staatliche Besteuerungsgewalt in die allgemeine Handlungsfreiheit eingreift.<sup>20</sup> Darüber hinaus verbietet die Bindung der Steuergewalt an die Grundrechte beispielsweise Regelungen, die – entgegen Art. 6 GG – Ehegatten steuerlich benachteiligen.<sup>21</sup> Nach der Gleichstellung in § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG stellt nunmehr § 2 Abs. 8 EStG aufgrund der Entscheidung des BVerfG v. 07.05.2013<sup>22</sup> rückwirkend (für alle offenen Fälle) die vollständige Gleichstellung von eingetragenen Lebenspartnerschaften mit Ehen her.<sup>23</sup>

Welche Grenzen die **Eigentumsgarantie des Art. 14 GG** dem Steuergesetzgeber setzt, ist äußerst umstritten:

- 5 ■ Im Schrifttum überwiegt die Auffassung, der Steuereingriff in das Vermögen des Stpfl. sei nur in den Schranken des Art. 14 Abs. 1 S. 2 und Abs. 2 GG zuläs-

18 Vgl. z.B. Walz ZHR 147 (1983), 281; Schulze-Osterloh AcP 190 (1990) 139; Kübler/Assmann, Gesellschaftsrecht, 6. Aufl. 2006, § 20 I; K. Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, § 1 II 6.

19 Vgl. Hey in T/L § 3 Rn. 90 ff.; B/D/T Rn. 170 ff.

20 BVerfG v. 25.09.1992 – 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, BVerfGE 87, 153 = JZ 1993, 306 m. Anm. Starck; BVerfG v. 22.06.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121; BFH v. 13.03.2001 – VIII R 37/00, BStBl. II 2001, 430, zur Verfassungsmäßigkeit des § 171 Abs. 14 AO.

21 Vgl. BVerfG v. 17.01.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55, zur Zusammenveranlagung von Ehegatten nach § 26 EStG 1951; BVerfG v. 12.03.1985 – 1 BvR 571/81, 1 BvR 494/82, 1 BvR 47/83, BVerfGE 69, 188, zur Betriebsaufspaltung bei Beteiligung von Ehegatten; BVerfG v. 03.06.1987 – 1 BvL 5/81, BVerfGE 75, 361, zur Zusammenveranlagung bei mehrfach verheirateten Ehegatten; BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246, zur Gewährleistung des Existenzminimums der Familie; BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91, BVerfGE 99, 216, zum Verbot einer Benachteiligung von Ehe und Familie gegenüber anderen Lebens- und Erziehungsgemeinschaften.

22 2 BvR 909/06, BVerfGE 133, 377, zur Verfassungswidrigkeit des Ausschlusses eingetragener Lebenspartner vom Ehegattensplitting im Einkommensteuerrecht.

23 Schmidt/Weber-Grellet § 2 Rn. 71.



sig.<sup>24</sup> Daraus wird gefolgert, der ESt dürften keine Kapitalerträge unterworfen werden, die durch die Geldentwertung vollständig verzehrt und deshalb in Wirklichkeit gar nicht entstanden sind. Die Besteuerung solcher Einkünfte widerspreche dem Zweck der Einkommensbesteuerung und sei daher unverhältnismäßig.<sup>25</sup>

- Nachdem das BVerfG in früheren Entscheidungen die Auffassung vertreten hatte, die Auferlegung von Geldleistungspflichten lasse die Eigentumsgarantie grundsätzlich unberührt und nur ausnahmsweise könne ein Verstoß gegen Art. 14 GG in Betracht gezogen werden,<sup>26</sup> sah es in seinem Beschluss vom 22.06.1995<sup>27</sup> zur Verfassungsmäßigkeit der Vermögensteuer demgegenüber den Besteuerungszugriff auf den Vermögensertrag als Eingriff in Eigentumspositionen an, der nur in den Schranken des Art. 14 Abs. 2 GG erfolgen darf. Es sei eine Belastungsobergrenze zu beachten, die „in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand“ liegt (sog. **Halbteilungsgrundsatz**).<sup>28</sup> Während im Schrifttum das Postulat des Halbteilungsgrundsatzes ganz überwiegend positiv aufgenommen wurde,<sup>29</sup> ist der BFH der Rspr. des BVerfG entgegengetreten und hat in seiner Entscheidung vom 11.08.1999<sup>30</sup> die Auffassung vertreten, dass eine Belastung mit Einkommen- und Gewerbeertragsteuer von insgesamt 60 % des zu versteuernden Einkommens nicht verfassungswidrig sei. Auf die gegen diese Entscheidung gerichtete Verfassungsbeschwerde hat das BVerfG in seinem Beschluss vom 18.01.2006<sup>31</sup> die frühere Entscheidung zum Halbteilungsgrundsatz relativiert und entschieden, dass sich aus Art. 14 Abs. 1 S. 1 und Abs. 2 S. 2 GG keine allgemein verbindliche, absolute Belastungsobergrenze in der Nähe einer hälftigen Teilung ableiten lässt. Aus dem **Übermaßverbot** folge allerdings, dass die Besteuerung nicht so weit gehen darf, dass der wirtschaftliche Erfolg des Stpfl. grundlegend beeinträchtigt wird und damit nicht mehr angemessen zum Ausdruck kommt.

Im konkreten Fall wird das FA der Auffassung des BFH folgen und die Steuerfestsetzung nicht unter dem Gesichtspunkt überprüfen, ob die Höhe der Steuer eine nach dem Halbteilungsgrundsatz zu bemessende Belastungsobergrenze übersteigt.

Eine andere Frage ist, ob auch **Entwertungsverluste** des angelegten Kapitals bei der Ermittlung der Kapitaleinkünfte berücksichtigt werden müssen. Das ist nach der bisher zu dieser Frage in der Rspr. vertretenen Auffassung nicht der Fall, weil diese Entwertungsverluste nicht auf dem Besteuerungszugriff beruhen.<sup>32</sup>

**Ergebnis:** Das FA wird den Einspruch des S unter Berücksichtigung der Rspr. des BVerfG als unbegründet zurückweisen.

24 Vgl. Kirchhof VVDStRL 39, 210 ff.; ders. Stbg 1995, 68; Hey in T/L § 3 Rn. 189 ff.; B/D/T Rn. 187 ff.; skeptisch gegenüber der Relevanz der Frage: Tipke StRO I, S. 449 ff.

25 Vgl. z.B. Spanner DStR 1975, 475; K. Vogel NJW 1979, 1158.

26 BVerfG v. 08.03.1983 – 2 BvL 27/81, BStBl. II 1983, 779; BVerfG v. 31.05.1988 – 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, 214.

27 BVerfG v. 22.06.1995 – 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121.

28 Dazu Drüen in T/K § 3 AO Rn. 17 ff., auch zur „Erdrosselungssteuer“.

29 Vgl. Seer FR 1999, 1280; Butzer StuW 1999, 227; Dederer StuW 2000, 91.

30 BFH v. 11.08.1999 – XI R 77/97, BStBl. II 1999, 771.

31 BVerfG v. 18.01.2006 – 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97; dazu Wernsmann NJW 2006, 1169.

32 BVerfG v. 19.12.1978 – 1 BvR 335/76, 1 BvR 427/76, 1 BvR 811/76, BVerfGE 50, 57; vgl. ferner BFH v. 14.05.1974 – VIII R 95/72, BStBl. II 1974, 572, 580 f.; kritisch Tipke StRO I, S. 512 ff.; Hey in T/L § 8 Rn. 56 f.

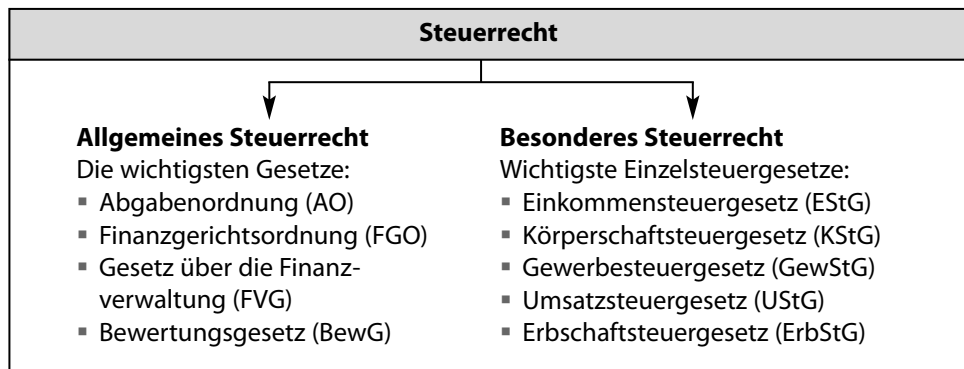


- 6 Für den **Steuererstattungsanspruch** ist der verfassungsrechtliche Prüfungsmaßstab demgegenüber unumstritten: Der Anspruch auf Erstattung zu viel gezahlter Steuern ist Eigentum i.S.d. Art. 14 Abs. 1 GG. Der Gesetzgeber muss daher die Inhalts- und Schrankenbestimmung des Art. 14 Abs. 1 S. 2 GG bei der gesetzlichen Gestaltung dieses Anspruchs beachten.<sup>33</sup>

## E. Die Abgabenordnung

### I. Allgemeines

- 7 Das Steuerrecht lässt sich systematisch in das allgemeine Steuerrecht und das besondere Steuerrecht einteilen.



Die Abgabenordnung regelt – wie die Bezeichnung des Gesetzes als „Ordnung“ erkennen lässt – vor allem das **Besteuerungsverfahren**. Sie enthält jedoch auch **materielles Recht**, insbesondere das allgemeine Steuerschuldrecht (§§ 33 ff. AO) und das Steuerstrafrecht (§§ 369 ff. AO). Die Abgabenordnung wird deshalb auch als „Allgemeiner Teil“ der Steuergesetze oder als „Mantelgesetz“ des Steuerrechts bezeichnet.

Die Vorgängerin der am 01.01.1977 in Kraft getretenen Abgabenordnung (AO 1977) vom 16.03.1976<sup>34</sup> war die **Reichsabgabenordnung** von 1919 (RAO). Den Entwurf der RAO hatte Enno Becker, Referent im Reichsfinanzministerium und später Senatspräsident am RFH, in der kurzen Zeit von November 1918 bis Juli 1919 erarbeitet.<sup>35</sup> Infolge zahlreicher Novellen und Nebengesetze war die RAO im Laufe der Zeit unübersichtlich geworden. Mit der AO 1977 unternahm der Gesetzgeber den Versuch, die Systematik und die Terminologie der Abgabenordnung zu verbessern und ihren Charakter als Mantelgesetz des allgemeinen Abgabenrechts wiederherzustellen.

Seit 2006 ist der Zusatz „1977“ entfallen. Seit 2014 haben Bund und Länder in einer Arbeitsgruppe die Modernisierung des Besteuerungsverfahrens beraten.<sup>36</sup> Nach einer intensiven parlamentarischen und fachlichen Reformdiskussion<sup>37</sup> ist das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens im Sommer 2016 verabschiedet worden.<sup>38</sup> Die Mehrzahl der neuen oder modernisierten Vorschriften gilt seit dem 01.01.2017.<sup>39</sup> Trotz unbestreitbarer Modernisierungsfortschritte stehen weitere Maßnahmen für ein zeitgemäßes Steuerrecht aus.<sup>40</sup>

33 BVerfG v. 08.10.1985 – 1 BvL 17/83, 1 BvL 19/83, BVerfGE 70, 278.

34 BGBl. I 1976, 613.

35 Vgl. Tipke AöR 94, 224.

36 Zum gemeinsamen Konzept von Bund und Ländern zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens Heintzen DÖV 2015, 780.

37 Dazu Tagungs- und Diskussionsbericht zum 56. Berliner Steuergespräch „Die Reform der Abgabenordnung“ von Richter/Welling FR 2015, 1014.

38 ModG v. 18.07.2016, BGBl. I 2016, 1679.

39 Art. 23 des ModG v. 18.07.2016, BGBl. I 2016, 1679 (1709). Aus der umfangreichen Literatur zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens Baum/Sonnenschein NWB 2016, 2626, 2706, 2778, 2852 und 2935; Gläser/Schöllhorn DStR 2016, 1577; Höreth/Stelzer DStZ 2016, 520; Merker, Steuer und Studium 2016, 398; Schwenker DB 2016, 375; Seer DStZ 2016, 605; Zaumseil NJW 2016, 2769; zur Kritik Krömker/Nöcker, AO-StB 2017, 305, 309.

40 Drüen DB 2018, 11, 17 f.



## II. Anwendungsbereich der AO

### Fall 3: Rechtsbehelf gegen einen Realsteuerbescheid

Der Stpfl. S hat von der Stadt Potsdam einen GewSt-Bescheid erhalten. In einem Schreiben an das FA Potsdam legt er „Einspruch“ gegen den Steuerbescheid ein mit dem Antrag, die Steuer niedriger festzusetzen. Ist der Rechtsbehelf zulässig?

- I. Nach § 347 Abs. 1 Nr. 1 AO ist gegen Steuerbescheide der **Einspruch** gegeben. Es fragt sich jedoch, ob die Regelungen der AO über das Einspruchsverfahren (§§ 347 ff. AO) auf Steuerbescheide der Gemeinden Anwendung finden. 8
- Nach § 1 AO gilt die Abgabenordnung für alle Steuern (einschließlich Steuervergütungen), die durch Bundesrecht oder EU-Recht geregelt sind, soweit sie durch Finanzbehörden des Bundes oder der Länder verwaltet werden. Die Gewerbesteuer als Realsteuer (§ 3 Abs. 2 AO) wird von den Gemeinden verwaltet. Auf Realsteuern finden nur die in § 1 Abs. 2 AO genannten Bestimmungen des Gesetzes Anwendung. Nach § 1 Abs. 2 Nr. 6 AO aber sind im Rechtsbehelfsverfahren gegen Realsteuerbescheide der Gemeinden nur § 351 AO (Bindungswirkung anderer Verwaltungsakte) und § 361 Abs. 1 S. 2 und Abs. 3 AO (Besonderheiten bei der Aussetzung der Vollziehung) anwendbar.
- II. Gegen den GewSt-Bescheid der Stadt Potsdam<sup>41</sup> ist somit nicht der Einspruch nach der AO, sondern der **Widerspruch** nach §§ 68 ff. VwGO gegeben. Einzulegen ist der Widerspruch nach § 70 Abs. 1 S. 1 VwGO bei der Ausgangsbehörde, also der Stadt Potsdam. Während der Einspruch gegen den GewSt-Messbescheid des FA auch bei der Gemeinde eingelegt werden kann (§ 357 Abs. 2 S. 2 AO), kann der Widerspruch gegen den GewSt-Bescheid nicht mit fristwahrender Wirkung bei dem FA angebracht werden. Es ist jedoch Amtspflicht einer jeden Behörde, einen Rechtsbehelf unverzüglich an die zuständige Behörde weiterzuleiten.<sup>42</sup>

**Ergebnis:** Das FA Potsdam wird den als Widerspruch auszudeutenden Rechtsbehelf des S an die Stadt Potsdam als zur Bearbeitung zuständige Behörde weiterleiten. Der Stpfl. trägt das Risiko, dass die unzuständige Behörde den Rechtsbehelf nicht unverzüglich weiterleitet und deshalb die Rechtsbehelfsfrist nicht gewahrt wird. Denn aus der Rechtsbehelfsbelehrung konnte er erkennen, bei welcher Behörde der Rechtsbehelf einzulegen war.<sup>43</sup> Bei Fristversäumnis durch nachgewiesenes Fehlverhalten der unzuständigen Behörde kann dem Stpfl. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 60 VwGO gewährt werden.<sup>44</sup>

Der Anwendungsbereich der Abgabenordnung ist durch § 1 AO nicht abschließend bestimmt. Einerseits wird in Bundesgesetzen<sup>45</sup> auf die Vorschriften der AO verwiesen. Darüber hinaus haben die Länder im Rahmen ihrer Gesetzgebung in großem Umfang, insbesondere in ihren Kommunalabgabengesetzen (KAG), Vorschriften der AO ganz oder teilweise für anwendbar erklärt. 9

41 Ob überhaupt ein Widerspruchsverfahren nach §§ 68 ff. VwGO durchgeführt werden muss, richtet sich nach landesgesetzlichen Vorschriften. Viele Länder haben das Widerspruchsverfahren (teilweise sehr weitgehend und auch für den Bereich der kommunalen Steuerbescheide) eingeschränkt (so § 110 JustG NRW). Dagegen sieht Art. 15 Abs. 1 Nr. 1 AGVwGO Bayern im Kommunalabgabenrecht ein Wahlrecht des Betroffenen vor, entweder Widerspruch einzulegen oder unmittelbar Klage zu erheben.

42 Eyermann VwGO, 14. Aufl. 2014, § 70 Rn. 16.

43 BFH v. 19.12.2000 – VII R 7/99, BStBl. II 2001, 158.

44 Siehe zur entsprechenden Vorschrift des § 110 AO BVerfG v. 02.09.2002 – 1 BvR 476/01, BStBl. II 2002, 835.

45 Z.B. § 13 Abs. 1 InvZulG 2007, § 15 Abs. 1 EigZulG, § 14 Abs. 2 S. 1 5. VermBG.



## 1. Abschnitt: Grundlagen

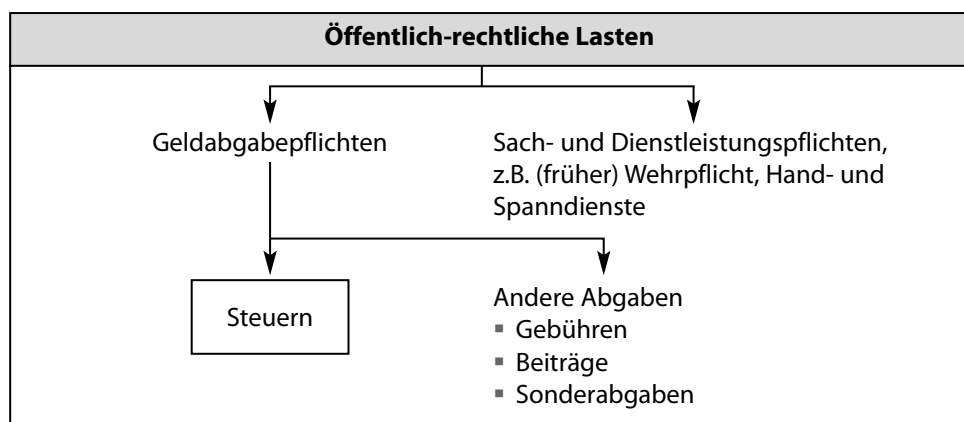
### A. Begriff der Steuer, Steuerarten, Steuerhoheit

#### I. Begriff der Steuer

##### Fall 4: Verfassungsmäßigkeit der Schwerbehinderten-Ausgleichsabgabe

Nach § 71 Abs. 1 SGB IX müssen Arbeitgeber, die über mindestens 20 Arbeitsplätze verfügen, auf wenigstens 5% der Arbeitsplätze Schwerbehinderte beschäftigen. Unternehmer U hat diese sog. Pflichtplatzquote nicht eingehalten. Daraufhin hat ihn das zuständige Integrationsamt (vgl. § 102 SGB IX) nach § 77 Abs. 1 S. 1, Abs. 2 Nr. 3 SGB IX zu einer Ausgleichsabgabe in Höhe von 3.260 € jährlich für jeden nicht besetzten Pflichtplatz herangezogen. U ist der Ansicht, die Ausgleichsabgabe stelle eine verfassungsrechtlich unzulässige Sondersteuer für Arbeitgeber dar.

- 10 I. Es fragt sich zunächst, ob die Ausgleichsabgabe nach § 77 SGB IX eine Steuer im Sinne der finanzverfassungsrechtlichen Normen des GG (Art. 104a–108) darstellt und daher an diesen Verfassungsbestimmungen zu messen ist. Der **Steuerbegriff des GG** knüpft an den seit Jahrzehnten gefestigten Steuerbegriff des allgemeinen Abgabenrechts an,<sup>46</sup> dessen Legaldefinition sich in § 3 Abs. 1 AO findet. Danach sind Steuern Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein. Nach § 3 Abs. 3 AO sind auch Einfuhr- und Ausfuhrabgaben nach Art. 4 Nr. 10 und 11 des Zollkodexes Steuern im Sinne der AO. Die Stellung der Steuern im System der öffentlich-rechtlichen Lasten veranschaulicht das folgende Schaubild:



Aus dem Steuerbegriff des § 3 Abs. 1 AO ergeben sich die folgenden Merkmale:

1. Steuern können nur **Geldleistungen**, also nicht Sach- und Dienstleistungen sein.
2. Steuern sind **keine Gegenleistungen** für eine bestimmte Leistung der steuererhebenden Körperschaft. Dadurch unterscheiden sie sich insbesondere von den Gebühren und Beiträgen, den sog. Vorzugslasten. **Gebühren** werden aus Anlass einer dem Abgabepflichtigen individuell zurechenbaren öffentlichen Leistung erhoben; durch **Beiträge** werden Interessenten und Nutznießer an

46 BVerfG v. 06.11.1984 – 2 BvL 19/83, 2 BvL 20/83, 2 BvR 363/83, 2 BvR 491/83, BVerfGE 67, 256, 282.



den Kosten einer öffentlichen Einrichtung beteiligt, ohne Rücksicht darauf, ob der Beitragspflichtige die Vorteile auch tatsächlich wahrnimmt.<sup>47</sup>

**Beispiele:**

Spielbankabgabe und sog. Troncabgabe, die öffentlich-rechtlich konzessionierte Spielbanken nach den Spielbankgesetzen der Länder schulden, sind keine Gegenleistung für die Konzession und deshalb Steuern i.S.d. AO.<sup>48</sup>

Sog. **Studiengebühren**, die in NRW bis zum Sommersemester 2011 von Studenten für das Erststudium entrichtet werden mussten, sind im Studienbeitrags- und Hochschulabgabengesetz NRW zu Recht als Beiträge bezeichnet. Denn es handelt sich um eine Abgabe, die für die Möglichkeit der Inanspruchnahme der vom Staat zur Verfügung gestellten Einrichtung Universität erhoben wird.<sup>49</sup>

3. Die Geldleistung muss von einem **öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen** (Bund, Land, Gemeinde, Religionsgemeinschaft<sup>50</sup>) **auferlegt** sein. Auferlegt sind nur Leistungen, die in einem öffentlich-rechtlichen Subordinationsverhältnis erhoben werden. Freiwillige und vertragliche Zahlungen erfüllen daher nicht den Steuerbegriff.
4. Die Geldleistung muss **zur Erzielung von Einnahmen** auferlegt sein, d.h. der Deckung des öffentlichen Finanzbedarfs dienen. Allerdings stellt § 3 Abs. 1 AO in Übereinstimmung mit der verfassungsrechtlichen Rspr.<sup>51</sup> klar, dass die Einnahmeerzielungsabsicht als Nebenzweck des Gesetzes ausreicht. Daraus ergibt sich die Unterscheidung zwischen
  - **Fiskalzwecknormen**, bei denen der Steuerertrag im Vordergrund steht, und
  - **Lenkungsnormen**, mit denen der Gesetzgeber in erster Linie sozialpolitische oder wirtschaftspolitische Zwecke verfolgt.<sup>52</sup>

**Beispiel:** Die Ergänzungsabgabe zur ESt, die bis Ende 1974 erhoben wurde, hatte hauptsächlich den Sinn, Kaufkraft zur Konjunkturdämpfung abzuschöpfen. Es handelt sich trotzdem um eine Steuer.
5. Das Aufkommen aus einer Steuer muss dem Fiskus **endgültig** zufließen. Die zeitlich begrenzte Nutzungsmöglichkeit einer rückzahlbaren Abgabe stellt keine Einnahme i.S.d. klassischen Steuerbegriffs dar. Daher bestand für die Investitionshilfeabgabe (sog. Zwangsanleihe) nach Art. 10 des Haushaltsbegleitgesetzes 1983 keine Gesetzgebungskompetenz des Bundes nach Art. 105 GG.<sup>53</sup>
6. Steuern müssen **allen** auferlegt sein, bei denen der **Tatbestand** zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Das Gesetz bringt damit „programmatisch“ die auch in § 85 AO verankerten Prinzipien der Tatbestandsmäßigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zum Ausdruck.<sup>54</sup> Tatbestandsmäßigkeit und Gleichmäßigkeit sind demnach keine begrifflichen Merkmale der Steuer: Verstößt ein Steuergesetz z.B. gegen den Gleichheitsgrundsatz, handelt es sich gleichwohl um eine – wenn auch verfassungswidrige – Steuer.<sup>55</sup>

47 Drüen in T/K § 3 AO Rn. 21, 25 m.w.N.

48 BFH v. 08.03.1995 – II R 58/93, BStBl. II 1995, 438.

49 Vgl. OVG Münster, v. 09.10.2007 – 15 A 1596/07, DVBl. 2007, 1442.

50 Mit dem Status einer Körperschaft des öffentlichen Rechts (Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 Abs. 6 Weimarer Reichsverfassung 1919).

51 BVerfG v. 07.05.1998 – 2 BvR 1991/95, 2 BvR 2004/95, BVerfGE 98, 106, 117.

52 Vgl. B/D/T Rn. 193 ff.; ähnlich Hey in T/L § 3 Rn. 19 ff.: Unterscheidung zwischen Fiskalzweck-, Sozialzweck- und Vereinfachungszwecknormen.

53 BVerfG v. 06.11.1984 – 2 BvL 19/83, 2 BvL 20/83, 2 BvR 363/83, 2 BvR 491/83, BVerfGE 67, 256 ff.; vgl. dazu Kirchhof ZIP 1984, 1423 ff.

54 Vgl. Seer in T/L § 2 Rn. 19.

55 Dazu Drüen in T/K § 3 AO Rn. 32 f.



Die Voraussetzungen zu 1. und 3. sind erfüllt, weil die Ausgleichsabgabe nach § 77 SGB IX eine Geldleistung ist, die von den Integrationsämtern, also staatlichen Behörden, erhoben wird. Sie ist auch keine Gegenleistung für eine bestimmte Leistung der Integrationsämter (vgl. oben 2.); denn sie ist nicht mit Leistungen oder Vorteilen verknüpft, die dem abgabebelasteten Unternehmer gewährt oder zumindest zur Inanspruchnahme zur Verfügung gestellt werden. Das Aufkommen der Ausgleichsabgabe dient jedoch weder als Hauptzweck noch als Nebenzweck zur Deckung des öffentlichen Finanzbedarfs. Die Mittel werden vielmehr zweckgebunden für die Förderung Schwerbehinderter verwaltet (§ 77 Abs. 5 SGB IX). Damit fehlt es an der Voraussetzung zu 4., nämlich an dem für den Steuerbegriff wesentlichen Tatbestandsmerkmal der Einnahmeerzielungsabsicht des öffentlich-rechtlichen Gemeinwesens.<sup>56</sup>

- 11 II. Scheidet eine Qualifizierung der Ausgleichsabgabe als Steuer- oder Vorzugslast aus, könnte es sich um eine sog. **Sonderabgabe** handeln. Durch Sonderabgaben werden bestimmte Gruppen von Bürgern zur Finanzierung besonderer Aufgaben herangezogen.<sup>57</sup> Die Gesetzgebungskompetenz für Sonderabgaben ergibt sich nicht aus den Normen der Finanzverfassung, sondern aus der allgemeinen Sachzuständigkeit nach Art. 70 ff. GG.<sup>58</sup> Nach Art. 74 Abs. 1 Nr. 7 GG aber hat der Bund für Regelungen des Schwerbehindertenrechts die konkurrierende Gesetzgebungszuständigkeit.

- 12 III. Obwohl sich Sonderabgaben als Abgabentyp begrifflich eindeutig von Steuern unterscheiden lassen, setzt doch gerade das verfassungsrechtlich umfassend geregelte System der Steuern der Einführung von Sonderabgaben enge Grenzen. Das hat das BVerfG in seiner sog. Kohlepfennig-Entscheidung vom 11.10.1994<sup>59</sup> mit prägnant formulierten Sätzen begründet:

- „Die Finanzverfassung des Grundgesetzes geht davon aus, dass Gemeinlasten aus Steuern finanziert werden. Deshalb regelt sie, um eine Finanzordnung sicherzustellen, die den Gesamtstaat und die Gliedstaaten am Gesamtertrag der Volkswirtschaft sachgerecht beteiligt,<sup>60</sup> die Gesetzgebungs-, Ertrags- und Verwaltungskompetenzen im Wesentlichen – neben den Zöllen und Finanzmonopolen – nur für das Finanzierungsmittel der Steuer. Sie versagt es dem Gesetzgeber, selbst unter Inanspruchnahme von Sachkompetenzen, Sonderabgaben zur Erzielung von Einnahmen für den allgemeinen Finanzbedarf eines öffentlichen Gemeinwesens zu erheben.
- ...Wählt der Gesetzgeber als Finanzierungsmittel für eine öffentliche Aufgabe die **Sonderabgabe**, weicht er von drei grundlegenden Prinzipien der Finanzverfassung ab. Er beansprucht zur Auferlegung von Abgaben eine **Gesetzgebungskompetenz** außerhalb der Finanzverfassung und stellt damit einen der tragenden Eckpfeiler der bundesstaatlichen Ordnung des Grundgesetzes infrage. Er gefährdet durch den haushaltsflüchtigen Ertrag der Sonderabgabe das **Budgetrecht des Parlaments** und berührt damit auch die an den Staatshaushalt anknüpfenden Regelungen für den Finanzausgleich, die Stabilitätspolitik, die Verschuldensgrenze, Rechnungslegung und Rechnungsprüfung. Schließlich verschiebt er die Belastung der Abgabepflichtigen von der Gemeinlast zu einer **Belastungsgleichheit der Bürger** infrage stellenden besonderen Finanzierungsverantwortlichkeit für eine Sachaufgabe. Zwar führt die Abweichung von den genannten Prinzipien nicht ausnahmslos zur Verfassungswidrigkeit einer Abgabe. Doch muss, um die bundesstaatliche Finanzverfassung wie auch die Budgethoheit des Parlaments vor Störungen zu schützen und den Erfordernissen des Individualschutzes der Stpfl. im Blick auf die Belastungsgleichheit Rechnung zu tragen, die Sonderabgabe engen Grenzen unterliegen; sie muss deshalb eine seltene Ausnahme bleiben.“

Damit eine Sonderabgabe verfassungsrechtlich zulässig ist, muss sie nach der Rspr. des BVerfG folgende Rechtfertigungselemente erfüllen:

56 So BVerfG v. 26.05.1981 – 1 BvL 56/78, 1 BvL 57/78, 1 BvL 58/78, BVerfGE 57, 139, 166.

57 Vgl. Seer in T/L § 2 Rn. 25; B/D/T Rn. 107 ff.; Kirchhof, in Handbuch des Staatsrechts, V, 3. Aufl. 2007, § 119 Rn. 69 ff.

58 BVerfG v. 09.11.1999 – 2 BvL 5/95, BVerfGE 101, 141.

59 BVerfG v. 11.10.1994 – 2 BvR 633/86, BVerfGE 91, 186.

60 BVerfG v. 10.12.1980 – 2 BvF 3/77, BVerfGE 55, 274, 300.



- Es muss ein bestimmter **Sachzweck** verfolgt werden, der über den allgemeinen Zweck der Mittelbeschaffung hinausgeht.
- Die belastete Gruppe der Abgabepflichtigen muss **homogen**, d.h. von der Allgemeinheit und anderen Gruppen durch besondere gemeinsame Gegebenheiten abgrenzbar sein.<sup>61</sup>
- Die mit der Abgabe belastete Gruppe muss eine **spezifische Sachnähe** zu dem mit der Abgabe verfolgten Zweck aufweisen.<sup>62</sup>
- Aus der Sachnähe muss eine **besondere Gruppenverantwortung** für die Erfüllung der mit der außersteuerlichen Abgabe zu finanzierenden Aufgabe entspringen.<sup>63</sup>
- Das Abgabeaufkommen muss im Interesse der Gruppe der Abgabepflichtigen, also **gruppennützig**, verwendet werden.<sup>64</sup>
- Die Sonderabgabe darf grundsätzlich nur vorübergehend erhoben werden, d.h., der Gesetzgeber muss **in angemessenen Zeitabständen überprüfen**, ob er die Sonderabgabe aufrechterhält oder veränderte Umstände eine Aufhebung der Belastung gebieten.<sup>65</sup>
- Der Gesetzgeber muss die erhobenen Sonderausgaben **haushaltsrechtlich vollständig dokumentieren** und in einer dem Haushaltsplan beigefügten Anlage als nichtsteuerliche Abgabe ausweisen.<sup>66</sup>

IV. Legt man diese vom BVerfG entwickelten Kriterien an die Ausgleichsabgabe nach § 77 SGB IX an, so ergibt sich Folgendes: Die belastete Gruppe – Arbeitgeber mit einer Mindestzahl von 20 Arbeitsplätzen – ist von der Allgemeinheit klar abgrenzbar. Es bestehen auch eine besondere Sachnähe und eine spezifische Gruppenverantwortung, weil nur Arbeitgeber über die Möglichkeit verfügen, Schwerbehinderte in Arbeit und Beruf einzugliedern. Es fehlt jedoch am Merkmal der gruppennützigen Verwendung der Abgabe. Denn das Aufkommen wird nicht zugunsten der Arbeitgeber, also der abgabepflichtigen Gruppe, sondern ausschließlich für die Förderung Schwerbehinderter verwendet.

13

Ausnahmsweise sind nach Ansicht des BVerfG jedoch auch „**fremdnützige**“ **Sonderabgaben** zulässig, wenn sich „aus der Natur der Sache eine finanzielle Inanspruchnahme der Abgabepflichtigen zugunsten fremder Begünstigter aus triftigen Gründen eindeutig rechtfertigt“.<sup>67</sup> In dem Urteil vom 26.05.1981<sup>68</sup> hat das BVerfG das Merkmal der Gruppennützigkeit noch weiter relativiert: Die gruppennützige Verwendung ist nur dann erforderlich, wenn die Finanzierungsfunktion der Sonderabgabe im Vordergrund steht. Die Ausgleichsabgabe nach § 77 SGB IX aber hat primär die Aufgabe, Arbeitgeber zur Einstellung Schwerbehinderter anzuhalten (sog. Antriebsfunktion) und die Belastungen zwischen Arbeitgebern, die die Pflichtquote erfüllen, und solchen, die dieser Verpflichtung nicht entsprechen, auszugleichen (sog. Ausgleichsfunktion). Somit ist das Merkmal der Gruppennützigkeit der Abgabe im konkreten Fall entbehrlich.

**Ergebnis:** Die Ausgleichsabgabe nach § 77 SGB IX stellt eine verfassungsrechtlich zulässige Sonderabgabe dar.

61 BVerfG v. 10.12.1980 – 2 BvF 3/77, BVerfGE 55, 274, 305 f.; BVerfG v. 06.11.1984 – 2 BvL 19/83, 2 BvL 20/83, 2 BvR 363/83, 2 BvR 491/83, BVerfGE 67, 256, 276.

62 BVerfG v. 10.12.1980 (a.a.O.).

63 BVerfG v. 10.12.1980 (a.a.O.).

64 BVerfG v. 10.12.1980 (a.a.O.).

65 BVerfG v. 07.05.1998 – 2 BvR 1876/91, 2 BvR 1083/92, 2 BvR 2188/92, 2 BvR 2200/92, 2 BvR 2624/94, BVerfGE 98, 83.

66 BVerfG v. 18.05.2004 – 2 BvR 2374/99, BVerfGE 110, 370.

67 BVerfG v. 10.12.1980 – 2 BvF 3/77, BVerfGE 55, 274, 307.

68 BVerfG v. 26.05.1981 – 1 BvL 56/78, 1 BvL 57/78, 1 BvL 58/78, BVerfGE 57, 139, 167.



## II. Steuerarten

- 14** Steuern sind in organisierten Gemeinschaften erforderlich, um Gemeinschaftsaufgaben zu finanzieren. Theoretisch wäre denkbar, den Finanzbedarf eines Staates über eine „Alleinsteuern“ zu finanzieren. Tatsächlich existieren jedoch in allen modernen Staaten „**Vielsteuersysteme**“, weil ein differenziertes Steuersystem mit unterschiedlichen Steuerquellen den staatlichen Zugriff erleichtert und geringeren Steuerwiderstand auslöst.<sup>69</sup>

Eine allgemein gültige **Einteilung der Steuern** lässt sich angesichts der Differenziertheit des Steuersystems nicht finden. Die Steuern können nur unter verschiedenen Ordnungsgesichtspunkten eingeteilt werden.

**1.** Die AO unterscheidet in Übereinstimmung mit der Verwaltungsorganisation (dazu unten 2.) zwischen Besitz- und Verkehrsteuern einerseits und Zöllen und Verbrauchsteuern andererseits.<sup>70</sup>

- **Besitzsteuern** knüpfen an Besitz und Vermögen bzw. deren Erwerb an. Dazu gehören die ESt, KSt und die ErbSt. Aus finanzwissenschaftlicher Sicht gehört auch die Steuer vom Gewerbeertrag zu den Einkommensteuern. Die AO ordnet diese Steuer jedoch den Realsteuern zu (§ 3 Abs. 2 AO).
- **Verkehrsteuern** wie die GrESt knüpfen an Vorgänge des Rechtsverkehrs an.<sup>71</sup>
- **Verbrauchsteuern** belasten den Verbrauch von Waren und Leistungen.

**Beispiele:** Energie-, Strom-, Tabak-, Bier-, Kaffee-, Alkopop- und Schaumweinsteuer. Dazu gehören auch die Monopolerträge aus dem Branntweinmonopol. Streitig ist, ob die neu eingeführte Kernbrennstoffsteuer dieser Steuerkategorie unterfällt.<sup>72</sup>

- **Zölle** knüpfen an den Grenzübertritt von Waren an.

**2.** Nach der Auswirkung auf den „Steuerträger“ unterscheidet man zwischen direkten Steuern und indirekten Steuern:

- Direkte **Steuern** werden von dem erhoben, der sie nach dem Willen des Gesetzgebers wirtschaftlich tragen soll. Steuerschuldner und Steuerträger sind also identisch.

**Beispiele:** Die ESt und die ErbSt

- Indirekte **Steuern** werden vom Steuerschuldner im Preis auf einen anderen abgewälzt (den Steuerträger), der sie nach dem Willen des Gesetzgebers wirtschaftlich tragen soll.

**Beispiele:** Die USt, die Zölle und die Verbrauchsteuern

**3.** Beim Ablauf des Besteuerungsverfahrens wird zwischen Veranlagungs- und Festsetzungssteuern und sog. Abzugsteuern unterschieden.

- Bei **Veranlagungs- und Festsetzungssteuern** bedarf es eines Steuerbescheids (§ 155 AO) oder zumindest einer Steueranmeldung (§ 150 Abs. 1 S. 3 AO), die wie eine Steuerfestsetzung wirkt (§§ 167, 168 AO).
- Bei den **Abzugsteuern** (LSt, KapErtrSt) kommt eine förmliche Festsetzung gegenüber dem Steuerschuldner nur ausnahmsweise in Betracht.

<sup>69</sup> Vgl. B/D/T Rn. 9; Hey in T/L § 3 Rn. 52 ff.

<sup>70</sup> Vgl. §§ 169 Abs. 2, 172 Abs. 1 AO.

<sup>71</sup> Die Umsatzsteuer hingegen ist nur von der technischen Anknüpfung her eine Verkehrsteuer und gilt für die Verfahrensvorschriften (insbesondere § 169 Abs. 1 AO) als solche, BFH v. 16.10.1986 – V B 64/86, BStBl. II 1987, 95; BFH v. 14.07.2015 – XI B 41/15, BFH/NV 2015, 1445. Von der wirtschaftlichen Funktion hingegen ist sie eine Verbrauchsteuer, Drüen in T/K § 3 AO Rn. 67.

<sup>72</sup> Dazu BFH v. 25.11.2014 – VII B 65/14, BFH/NV 2015, 276.



4. Für die Abgrenzung der Gesetzgebungskompetenzen ist die Unterscheidung zwischen Verbrauch- und Aufwandsteuern einerseits und sonstigen Steuern andererseits von Bedeutung (Art. 105 Abs. 2a GG).

■ **Aufwandsteuern** sind Steuern auf die in der Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommende (besondere) wirtschaftliche Leistungsfähigkeit.<sup>73</sup>

5. In der Steuerrechtswissenschaft werden die Steuern unter dem Gesichtspunkt der Steuergerechtigkeit nach „Leistungsfähigkeitsindikatoren“ eingeteilt: Steuern auf das Einkommen, Steuern auf das Vermögen und Steuern auf die Einkommens- bzw. Vermögensverwendung (Konsum).<sup>74</sup>

Das BVerfG ist diesem Ansatz gefolgt und unterscheidet bei der verfassungsrechtlichen Überprüfung der „Gesamtbelastung“ durch die Besteuerung zwischen der Besteuerung des Vermögenserwerbs, des Vermögensbestandes und der Vermögensverwendung.<sup>75</sup>

### III. Steuerliche Nebenleistungen

Von der Steuer sind die sog. steuerlichen Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 AO) zu unterscheiden (Verzögerungsgelder, § 146 Abs. 2b AO; Verspätungszuschläge, § 152 AO; Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO; Zinsen, §§ 233–237 AO sowie Zinsen nach den Steuergesetzen, auf die die §§ 238, 239 AO anwendbar sind; Säumniszuschläge, § 240 AO; Zwangsgelder, § 329 AO, und Kosten, §§ 89, 178, 178a und §§ 337–345 AO, Verspätungsgelder nach § 22a Abs. 5 EStG sowie Zinsen im Sinne des Zollkodexes). Die Bedeutung der Nebenleistungen wächst an Höhe und Aufkommen.<sup>76</sup> Diese Geldleistungen stehen zwar in einem gewissen Zusammenhang mit den Steuern, dienen jedoch nicht (primär) der Einnahmeerzielung, sondern verfolgen verschiedene Zwecke:

15

Ein Verzögerungsgeld nach § 146 Abs. 2b AO etwa soll laut Gesetzesbegründung und aus Sicht der Verwaltung den Stpfl. im Rahmen seiner Aufzeichnungspflichten „insbesondere zur zeitnahen Mitwirkung“ anhalten und „ein Druckmittel eigener Art“ darstellen.<sup>77</sup> Der Verspätungszuschlag bezweckt nach § 152 Abs. 2 S. 2 AO ausdrücklich, „den Steuerpflichtigen zur rechtzeitigen Abgabe der Steuererklärung anzuhalten“. Daneben wirkt der Verspätungszuschlag aber auch präventiv, indem er den Stpfl. zur zukünftigen Pflichterfüllung anregt sowie repressiv, weil er an ein in der Vergangenheit liegendes Fehlverhalten anknüpft.<sup>78</sup> Insofern unterscheidet er sich vom Zwangsgeld (§ 329 AO), das allein als Beugemittel dient, um den Pflichtigen zur geforderten Handlung zu veranlassen, jedoch keinen repressiven oder „allgemein präventiven“ Charakter hat.<sup>79</sup> § 162 Abs. 4 AO ermöglicht Steuerzuschläge, um Verstöße gegen Dokumentationspflichten bei Auslandssachverhalten (§ 90 Abs. 3 AO) zu sanktionieren.<sup>80</sup> Säumniszuschläge nach § 240 AO sind ein Druckmittel zur pünktlichen Zahlung der Steuern.<sup>81</sup> Zinsen nach §§ 233 ff. AO dienen hingegen grundsätz-

73 Z.B. Zweitwohnungsteuer, vgl. BVerfG v. 30.11.1982 – 1 BvR 818/81, BVerfGE 62, 325 und BFH v. 05.03.1997 – II R 28/95, BStBl. II 1997, 469; Jagdsteuer, vgl. BVerfG v. 10.08.1989 – 2 BvR 1532/88, BStBl. II 1989, 867; Spielgerätesteuer, vgl. BFH v. 21.02.1990 – II B 98/89, BStBl. II 1990, 510; zur sog. Bettensteuer Anriss BB 2010, 2335; zur Bremischen Tourismusabgabe BFH v. 15.07.2015 – II R 32/14, BStBl. II 2015, 1031.

74 Vgl. Hey in T/L § 3 Rn. 55 ff.; Seer in T/L § 2, Rn. 48ff.; B/D/T Rn. 77 ff.

75 BVerfG v. 22.06.1995 – 2 BvL 37/91, BStBl. II 1995, 655 zur VSt.

76 Überblick bei Stein/Meister BB 2014, 538.

77 Dazu und zur Kritik sowie Reichweite der Vorschrift Drüen in T/K § 146 AO Rn. 48 ff. m.w.N.; näher Schraut/Stumpf BB 2014, 2910.

78 Seer in T/K § 152 AO Rn. 2.

79 Kruse in T/K § 329 AO Rn. 1.

80 Näher Seer in T/K § 162 AO Rn. 72 ff.

81 Loose in T/K § 240 AO Rn. 1.



lich dem Ausgleich eines auf Zeit überlassenen oder vorenthaltenen Geldkapitals.<sup>82</sup> Kosten (vor allem für verbindliche Auskünfte, Vorabverständigungsverfahren oder die Vollstreckung) haben ebenfalls eine ausgleichende Funktion, allerdings hinsichtlich des (zusätzlichen) Verwaltungsaufwandes.<sup>83</sup>

Auf steuerliche Nebenleistungen sind die Vorschriften der AO nur mit den Einschränkungen des § 1 Abs. 3 AO anwendbar.

## IV. Steuerhoheit

### 1. Nationale Steuerhoheit

#### a) Völkerrechtliche Schranken der Besteuerung

##### Fall 5: Besteuerung eines Ausländers im Ausland

Der deutsche Staatsangehörige S ist vier Wochen, nachdem er seinen Wohnsitz nach Kanada verlegt und sein Vermögen dorthin transferiert hat, von seiner in Kanada lebenden Tochter T beerbt worden. Das FA möchte gegen T (kanadische Staatsangehörige) ErbSt festsetzen. Da T sich geweigert hat, einen inländischen Empfangsbevollmächtigten zu benennen (§ 123 S. 1 AO), gibt das FA den ErbSt-Bescheid mit einfachem Brief zur Post auf. T legt gegen den Bescheid Einspruch ein mit der Begründung, sie unterliege nicht der deutschen Steuerhoheit und die Bekanntgabe des Steuerbescheids sei wegen der Beeinträchtigung kanadischer Hoheitsrechte unwirksam.

- 16 I. Nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG tritt die **persönliche Steuerpflicht** ein, wenn der Erblasser zurzeit seines Todes oder der Erwerber ein Inländer ist. Als Inländer gelten auch deutsche Staatsangehörige, die sich nicht länger als fünf Jahre dauernd im Ausland aufgehalten haben, ohne im Inland einen Wohnsitz zu haben, § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b) ErbStG. T ist daher nach § 20 ErbStG Schuldnerin der auf den Erwerb entfallenden ErbSt.

Die Regelung des § 2 ErbStG ist mit den **Grundsätzen der nationalen Steuerhoheit** vereinbar. Nach dem Völkerrecht ist es jedem Staat erlaubt, die Abgabepflicht auf Ausländer innerhalb seines Gebietes und Staatsangehörige außerhalb seines Gebietes zu erstrecken.<sup>84</sup> Soll dagegen ein Ausländer wegen eines ganz oder teilweise im Ausland verwirklichten Sachverhalts besteuert werden, ergeben sich aus dem Verbot völkerrechtswidriger Einmischung gewisse Beschränkungen für den deutschen Gesetzgeber: Die Abgabenerhebung gegenüber dem Ausländer bedarf in diesem Falle „hinreichender sachgerechter Anknüpfungspunkte“.<sup>85</sup> Ein solcher hinreichender sachlicher Anknüpfungspunkt ist gegeben, weil der Erblasser deutscher Staatsangehöriger war und seinen Wohnsitz erst kurze Zeit vor dem Erbfall in das Ausland verlegt hatte.

- II. Fraglich ist, ob der Steuerbescheid gegenüber T auch wirksam bekannt gegeben worden ist. Nach § 122 Abs. 2 Nr. 2 AO gilt ein an einen Empfänger im Ausland durch einfachen Brief übermittelter Verwaltungsakt mit Ablauf eines Monats nach Aufgabe zur Post als bekannt gegeben. Wie bei der vereinfachten **Bekanntgabe** im Inland entfällt die Zugangsvermutung, wenn der Empfänger den Empfang des

<sup>82</sup> Loose in T/K § 233 AO Rn. 1 m.w.N.

<sup>83</sup> So z.B. für die Kosten der verbindlichen Auskunft Seer in T/K § 89 AO Rn. 60 ff.; allgemein für Gebühren Drüen in T/K § 3 AO Rn. 93a.

<sup>84</sup> Vgl. K. Vogel StuW 1982, 111, 112.

<sup>85</sup> BVerfG v. 22.03.1983 – 2 BvR 475/78, BVerfGE 63, 343-380.



## STICHWORTVERZEICHNIS

Die Zahlen verweisen auf die Randnummern.

<b>Abgabenordnung</b> .....	7	<b>Ausfuhrzoll</b> .....	19
<b>Abgeltungsteuer</b> .....	153	<b>Ausgleichsabgabe nach § 77 SGB IX</b> .....	10
<b>Abhilfebescheid</b> .....	253, 321	<b>Auskunft</b>	
<b>Abhilfeentscheidung</b> .....	359	verbindliche .....	118, 227
<b>Ablaufhemmung</b> .....	182 f., 282, 292	<b>Auskünfte von anderen Personen</b>	
<b>Ablehnungsbescheid</b> .....	165	als den Beteiligten .....	146 f., 152
<b>Abrechnungsbescheid</b> .....	77, 169, 297, 342	<b>Auskunftsersuchen</b> .....	144, 147
<b>Abtretung</b> .....	85	<b>Auskunftsverweigerungs-</b>	
<b>Abzugsteuer</b> .....	14	recht .....	144, 152, 219
<b>Akteneinsicht</b> .....	119	<b>Auslandssachverhalte</b> .....	164
<b>Aktive Handlungsfähigkeit</b> .....	112	<b>Auslegung</b> .....	46
<b>Akzessorität</b> .....	349	des Rechtsschutzbegehrens .....	316
der Haftung .....	86	<b>Ausschluss</b>	
<b>Allgemeine Fürsorgepflicht</b> .....	117	des Einspruchs.....	321
<b>Amtsträger</b>		wegen Besorgnis der Befangenheit .....	68
Ausschluss .....	67	<b>Aussetzung der Vollziehung</b> .....	252, 341
Begriff .....	60	Einspruch .....	339 ff.
Besorgnis der Befangenheit .....	68	Ende .....	346
Haftung .....	69	Entscheidung .....	344
<b>Analogieschlüsse</b> .....	34	im Einspruchsverfahren .....	303
<b>Änderung der Steuerfestsetzung</b> .....	284	Rechtsbehelfe .....	347
<b>Änderung von</b>		Verfahren .....	343
Steuerbescheiden ....	247, 250 ff., 259, 291	Voraussetzungen .....	342
<b>Änderungs-</b>		Wirkungen .....	345
bescheid .....	177, 261, 335, 339, 360	Zuständigkeit .....	343
<b>Änderungssperre nach einer</b>		<b>Aussetzung des Verfahrens wegen</b>	
Außenprüfung .....	256	Vorgreiflichkeit .....	351
<b>Änderungsveranlagung</b> .....	220	<b>Aussetzungsinsen</b> .....	310
<b>Anfechtung nach dem AnFG</b> .....	205	<b>Außenprüfung</b> .....	158, 177 f., 206 ff.
<b>Anfechtungsbeschränkung bei</b>		.....	219, 223, 256
Änderungsbescheiden .....	335	abgekürzte .....	226
<b>Angehörigenbegriff</b> .....	150	<b>Ablaufhemmung</b> .....	183, 215
<b>Anlaufhemmung</b> .....	182	<b>Auftragsprüfung</b> .....	207
<b>Anordnung der Außenprüfung</b> .....	214	<b>Auskunftsersuchen</b> .....	218
<b>Anrechnung</b> .....	169	<b>Beginn</b> .....	215
<b>Anscheinsbeweis</b> .....	158	<b>bei Ehegatten</b> .....	208
<b>Anschlussprüfung</b> .....	212	<b>Betriebsprüfung</b> .....	207
<b>Ansprüche aus dem Steuerschuld-</b>		<b>Einzelermittlungen</b> .....	221
verhältnis .....	301	<b>Großbetriebe</b> .....	212
<b>Anträge</b> .....	293	<b>Kleinbetriebe</b> .....	212
<b>Antragsrecht</b> .....	288	<b>Kleinstbetriebe</b> .....	212
<b>Anzeigepflichten</b> .....	132	<b>Kontrollmitteilung</b> .....	222
<b>Aufbau und Organisation der</b>		<b>Mittelbetriebe</b> .....	212
Finanzbehörden .....	55 ff.	<b>Mitwirkungspflichten des Stpfl.</b> .....	217
<b>Aufbewahrungspflicht</b> .....	137	<b>Personengesellschaft</b> .....	208
<b>Aufhebung der Vollziehung</b> .....	345	<b>Prüfungsanordnung</b> .....	214
<b>Aufhebung von Steuerbescheiden</b> .....	247 ff.	<b>Prüfungsbericht</b> .....	225
<b>Aufhebungsbescheid</b> .....	177	<b>Prüfungsgrundsätze</b> .....	216
<b>Auflage</b> .....	131	<b>Prüfungszeitraum</b> .....	212
<b>Aufrechnung</b> .....	120, 304	<b>sachlicher Umfang</b> .....	211
<b>Aufrechnungserklärung</b>		<b>Schlussbesprechung</b> .....	224
des FA .....	305	<b>Sonderprüfung</b> .....	207
des Stpfl. ....	305	<b>subjektiver Umfang</b> .....	210
<b>Aufschiebende Wirkung</b> .....	303	<b>Umfang</b> .....	209
<b>Aufteilung der Steuerschuld</b> .....	81	verbindliche Zusage .....	227
<b>Auftragsprüfung</b> .....	207	Verwertungsverbot .....	219
<b>Aufwandsteuer</b> .....	14	zeitlicher Umfang .....	212
<b>Aufzeichnungspflichten</b> .....	136	Zulässigkeit .....	208
Auslandsbezug .....	164	<b>Außensteuergesetz</b> .....	18
<b>Ausfuhrabgaben</b> .....	182	<b>Außensteuerrecht</b> .....	18



Außergerichtliches Rechtsbehelfs- verfahren.....	318	Beweis des ersten Anscheins .....	158, 161, 171
Automatisierter Kontenabruf .....	36, 157	Beweisbeschaffungspflicht .....	145
<b>Bagatellbeträge</b> .....	166	Beweislast .....	160, 262
Bank .....	147	Beweismittel .....	146 ff., 257
Bankenerlass .....	153	Beweisregeln .....	158
Bankgeheimnis .....	153	gesetzliche .....	158
Bankkunden		Beweiswürdigung .....	158
Schutz .....	153	BGB-Gesellschaft .....	186
Bauherrenmodell .....	189	Bilanzänderung .....	288
Befangenheit .....	68	Bilanzansatz	
Befristung .....	131	fehlerhafter .....	279
des nachträglichen Tatsachen- vortrags .....	357	Bilanzberichtigung .....	288
Begünstigende Verwaltungsakte .....	240	Billigkeitserlass .....	306
Beiträge .....	10	Billigkeitsmaßnahme .....	306
Bekanntgabe .....	16, 170 f.	nach § 163 AO .....	166
im Ausland .....	17	Billigkeitsprüfung .....	306
öffentliche .....	171	Bindungswirkung	
zusammengefasster Verwaltungs- akte .....	174	mehrstufige .....	184
Bekanntgabeadressat .....	172	Verwaltungsakt .....	335
Bekanntgabemangel		von Grundlagenbescheiden .....	336
Heilung .....	174	Bindungswirkung von Grundlagen- bescheiden .....	339
Bekanntgabewille .....	170	Branntweinmonopol .....	19
Belastungsgleichheit .....	36	Buchführung .....	136 f., 158
Bemessungsgrundlage .....	25	<b>Chiffreanzeige</b> .....	229
Benennungsverlangen .....	162 f.	<b>Datenschutzgesetz</b> .....	61
Berichtigung unrichtiger Erklärungen .....	142	Datenzugriff .....	137
Berichtigung von materiellen Fehlern .....	291 f.	Dienstaufsichtsbeschwerde .....	315
Berichtigung von VAen .....	235	Dienstleistungskommission .....	45
Berufsgeheimnis .....	152	Direkte Steuern .....	14
Besitzsteuern .....	14	Dispositionsschutz .....	227
Besondere gesonderte Feststellung .....	186	verbindliche Zusage .....	227
Besorgnis der Befangenheit .....	68	Dokumentationspflicht .....	145
Bestandskraft		Doppelberücksichtigung .....	271
formelle .....	234	Doppelbesteuerung .....	18
materielle .....	234	Doppelbesteuerungsabkommen .....	18, 43
Bestechungsgelder .....	65	Dreiecksgeschäft .....	52
Besteuerung		Drittbetroffener .....	173
Ausländer .....	16	Duldungsbescheid .....	201 f., 205
Gesetzmäßigkeit .....	32	Duldungspflicht .....	203
nach Leistungsfähigkeit .....	30	des Grundstückseigentümers .....	203
völkerrechtliche Schranken .....	16	des Verwalters .....	203
Besteuerungsgrundlage .....	159, 184, 331	<b>EU-Richtlinien</b> .....	43
Besteuerungsgrundsätze .....	114	Eigentum	
Besteuerungsverfahren .....	111 ff., 315	juristisches .....	48
Bevollmächtigung .....	113	wirtschaftliches .....	48
Handlungsfähigkeit .....	112	Eigentümer	
Recht auf Gehör .....	119	wirtschaftlicher .....	47
Beteiligte .....	111	Eigentumsgarantie .....	4
Beteiligtenfähigkeit .....	325	Einfuhrabgaben .....	182
Beteiligung des Dritten .....	277	Einfuhrzoll .....	19
Betriebliche Steuerlehre .....	1	Einheitliche Feststellung .....	194
Betriebsprüfung .....	207	Einheitlicher Feststellungs- bescheid .....	193, 332
veranlagende .....	207	Einheitswertbescheid .....	185
Betriebsprüfungsordnung .....	207	Einheitswertfeststellung .....	192
Betriebsveräußerung .....	288	Einnahme des Augenscheins .....	146
Bevollmächtigter .....	323, 327	Einspruch .....	317
Bevollmächtigung .....	113	Abhilfebeseheid .....	321
wechselseitige .....	174	Anbringung .....	322



Ausschluss .....	321	Aussetzung der Vollziehung .....	303
Aussetzung der Vollziehung .....	341	Vorverlegung .....	300
Aussetzung und Ruhen des Verfahrens .....	351	Familienlastenausgleich .....	30
Befugnis .....	328	Fehlerhafter Steuerbescheid aufgrund irriger Beurteilung .....	274
Entscheidung .....	247, 359	Festsetzung der Zinsen .....	311
Form .....	322	von Vorauszahlungen .....	169
Frist .....	323	Festsetzungsfrist .....	182 f., 194, 247, 282
gegen VA .....	319	Ablaufhemmung .....	182 f.
Hinzuziehung .....	348	Anlaufhemmung .....	182
Inhalt .....	322	Fristbeginn .....	182
mündliche Erörterung .....	356	Festsetzungssteuer .....	14
Reihenfolge der Prüfung .....	339	Festsetzungsverjährung .....	75, 182, 282, 292
Scheinverwaltungsakt .....	319	Feststellende Verwaltungsakte .....	342
Statthaftigkeit .....	318	Feststellung gesonderte .....	189
Umdeutung .....	336	Feststellungsbescheid .....	184 ff., 242
Umfang der Prüfung .....	339	Bindungswirkung .....	199
Untätigkeitseinspruch .....	320	Vorbehalt der Nachprüfung .....	197
Verfahren .....	338	Feststellungsfrist .....	194
Verfahrensgrundsätze .....	340	Feststellungslast .....	160
Vertretung durch einen Bevollmächtigten .....	327	Feststellungsklarheit .....	184
Wiedereinsetzung in den vorigen Stand .....	323	Feststellungsobjekt .....	186
zuständige Behörde .....	338	Feststellungsverfahren .....	190 ff.
Einspruchsbefugnis bei einheitlichen Feststellungs- bescheiden .....	332	Feststellungszeitraum .....	187
Beschwer .....	328	Finanzamt Organisation .....	59
Einspruchsbevollmächtigte .....	332	Finanzausgleich .....	20
Einspruchsentscheidung .....	247, 359	Finanzbefehl .....	241
Einspruchsfrist .....	323	Finanzbehörden Aufbau .....	56
Einzelermittlungen .....	221	Begriff .....	55
Elektronische Risikomanagement- systeme .....	116	funktionelle Zuständigkeit .....	57
Empfänger .....	172	Handlungsformen .....	120
Ende der AdV .....	346	örtliche Zuständigkeit .....	58
Entwertungsverluste .....	5	sachliche Zuständigkeit .....	57
Erbengemeinschaft .....	332	Finanzierungsleasing .....	47 f.
Erbschaftsteuer .....	3, 36	Finanzmonopol .....	19
Besteuerungsobjekt .....	3	Finanzwissenschaft .....	1
Erfassung der Steuerpflichtigen .....	132	Fiskalzwecknormen .....	10
Ergänzungsabgabe zur ESt .....	10	Folgebescheid .....	184 f., 335, 339
Ergänzungsbescheid .....	198	Änderung .....	284
Erhebungsverfahren .....	297, 306	Korrektur .....	280
Erklärungspflichten .....	138	Folgerichtigkeit .....	37
Erklärungspflichtiger .....	139	Freibeträge .....	28
Erlöschen der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis .....	304	Freigrenzen .....	28
Ermessen .....	53	Freistellungsbescheid .....	165
Auswahlermessen .....	202	Freistellungsbescheinigung .....	165
Entschließungsermessen .....	202	Frist .....	357
Ermittlungen „ins Blaue hinein“ .....	208	Fristbeginn .....	182
Ermittlungsfehler .....	271	Fristsetzung .....	317
Ermittlungspflicht .....	260	nach § 364b AO .....	358
Ermittlungsverfahren .....	143, 206	Fristversäumnis .....	119
Mitwirkungspflichten .....	144	<b>Gebot der Normenklarheit und</b> -bestimmtheit .....	32
Ersatzzuständigkeit .....	58	Gebühren .....	10
Erstattung aus Billigkeitsgründen .....	306	Gegenbeweis .....	158
Erstattungsanspruch .....	77 f., 82	Gemeinde .....	317
formelle Rechtsgrundtheorie .....	78	Gesamtgläubiger .....	82
materielle Rechtsgrundtheorie .....	78	Gesamtobjekt .....	189
Existenzminimum .....	30	Gesamtrechtsnachfolger .....	83
<b>Fälligkeit .....</b>	<b>298</b>	Gesamtschuld Aufteilung der Steuerschuld .....	81



Zusammenveranlagung .....	82	Handlungsfähigkeit .....	112, 326
Gesamtvermögensvergleich .....	158	Handlungsformen der Finanzbehörde .....	120
Geschäftsführer .....	332	Hebesatz .....	200
Geschäftsprüfung .....	182	Heilung des Bekanntgabemangels .....	174
Gesellschaft .....	186	Hinterziehungszinsen .....	310
Gesellschafter .....	186	Hinzuziehung .....	348
einer BGB-Gesellschaft .....	107	zum Einspruchsverfahren .....	277
einer OHG .....	107	Höhe der Zinsen .....	311
einer Partnerschaftsgesellschaft .....	107	Horizontale Aufteilung .....	20
Gesetzgebungshoheit .....	19	Horizontale Steuergerechtigkeit .....	30
Gesetzliche Vermutung .....	158	Horizontaler Finanzausgleich .....	20
Gesetzmäßigkeit der Besteuerung .....	32 ff.	Identifikationsmerkmale .....	133
Gesetzwidriges Handeln .....	50	Identifikationsnummer .....	134
Gesonderte Feststellung		Immobilienvollstreckung .....	313
ortsnahe .....	188	Indirekte Steuern .....	14
von Einheitswerten .....	185	Indizienbeweis .....	158
Gestaltungsmisbrauch .....	52	Inhaltsadressat .....	172, 332
Gewerbsteuerbescheid .....	8	Innere Tatsachen .....	257
Gewinnerzielungsabsicht .....	158	Investitionshilfsabgabe .....	10
Gewinnfeststellungsbescheid .....	194, 342	Jahresbescheinigungen .....	153
Gewohnheitsrecht .....	43	Juristische Personen .....	186
Gleichheitsgrundsatz .....	39	Juristisches Eigentum .....	48
Gleichheitssatz .....	35 ff.	Kapitaleinkünfte	
Gleichmäßigkeit der Besteuerung .....	35, 44	Besteuerung .....	4
Grunderwerbsteuer .....	52	Kapitalertragsteuerabzug .....	153
Grundlagenbescheid .... 166, 184, 199 f., 249,		Kapitalgesellschaft .....	141, 186
..... 280 ff., 335 ff.		Karenzzeit .....	309
Grundsatz der Abschnitts-		Klageänderung .....	296
besteuerung .....	227	Kleinbetragsgrenze .....	247
Grundsatz der anteiligen Tilgung .....	91, 98	Kommanditisten .....	107
Grundsatz der Sollverzinsung .....	309	Kompensation nach § 177 AO .....	291 ff.
Grundsatz des formellen Bilanzen-		Kompensation von materiellen	
zusammenhangs .....	279	Fehlern .....	291 ff.
Haftung .....	86	Kompensationsverbot .....	98
Adäquanztheorie .....	90	Komplementär .....	107
Akzessorietät .....	86	Kontenabruf	
Begriff .....	86	automatischer .....	36
bei Organschaft .....	99	Kontrollmitteilung .....	114, 146, 222
der Gesellschafter von Personen-		Korrektur des Steuerbescheides	
gesellschaften .....	107	allgemeine Voraussetzungen .....	247 ff.
des Betriebsübernehmers .....	102 f.	nach § 173 AO .....	255
des Eigentümers von Gegenständen .....	100	nach § 174 AO .....	268 ff.
des Erwerbers eines Handels-		nach § 175 AO .....	280
geschäfts .....	106	nach § 172 AO .....	251
für Steuerabzugsbeträge .....	108	nach §§ 164, 165 AO .....	250
Geltendmachung .....	109	Korrektur nach § 173 AO	
Geschäftsführer der GmbH .....	88, 91, 94	Anträge .....	263
Haftungsschuldner .....	86	Beweislast .....	262
Säumniszuschläge .....	95	fiktive Erheblichkeitsprüfung .....	264
Steuerschuldner .....	86	Wahlrecht .....	263
Verspätungszuschläge .....	95	Zusammenveranlagung .....	265
Haftung der Vertreter .....	88 f.	Korrektur von Folgebescheiden .....	280 ff.
Haftungsanspruch .....	86 ff.	Korrektur von VAen .....	233 ff.
Haftungsbescheid .....	201 ff.	Kosten der Strafverteidigung .....	50
Haftungsbetrag .....	92	Kostenerstattungspflicht .....	148
Haftungsdurchgriff bei der GmbH .....	100	Kumulativprüfung .....	249
Haftungsprivileg .....	69	Leasing .....	47
Haftungsquote .....	92 f.	Leistungsfähigkeitsprinzip .....	30
Haftungsschaden .....	89, 98	Leistungsgebot .....	77, 169
Haftungstatbestände .....	87 ff.	Lenkungsnormen .....	10
Haftungszeitraum .....	92		
Halbteilungsgrundsatz .....	5		
Handelsgeschäft .....	106		



Lohnsteuer.....	91, 93	Rechtmäßig begünstigende	
Lohnsteuerabzug .....	108	Verwaltungsakte.....	246
Lohnsteueranrufungsauskunft .....	227	Rechtsanwendungsgleichheit .....	39
<b>Materielle Fehler</b> .....	293	Rechtsanwendungsrisiko.....	227
Materielle Steuergesetze.....	36	Rechtsbehelf .....	314 ff.
Materielle Unrichtigkeit .....	335	Rechtsgrundtheorie	
Mehrfachberücksichtigung .....	271	formelle.....	78
widersprüchliche .....	270	materielle .....	78
Mehrstufige Bindungswirkung .....	184	Rechtsschutz.....	355
Mitarbeiter .....	59	Rechtsschutzbegehren .....	316
Mitunternehmerrisiko .....	186	Rentenbezugsmitteilungsverfahren.....	135
Mitwirkungspflicht .....	144 ff.	Rotbericht.....	225
Auslandsbezug .....	164	Rückbewirkung von Rechtsfolgen.....	40
Außenprüfung .....	217	Rückforderungsanspruch .....	79
Mitwirkungsverweigerungsrechte .....	149 ff.	Rücknahme	
Mündliche Erörterung .....	356	der Stundung.....	342
<b>Nachprüfungsvorbehalt</b> .....	131	des Einspruchs.....	350
Nationale Steuerhoheit		von VAen .....	242 ff.
Grundsätze.....	16	Rücknahme von VAen.....	240
Nebenbestimmungen .....	176 f.	Neubescheid .....	245
des Verwaltungsakts .....	131	Rückwirkendes Ereignis.....	288
Nebenleistungen		Rückwirkung.....	40, 286
steuerliche.....	15	echte .....	40
Negativer Feststellungsbescheid .....	192, 199	Rückbewirkung von Rechtsfolgen .....	40
Negativer Gewinnfeststellungs-		tatbestandliche Rückanknüpfung .....	40
bescheid.....	342	unechte .....	40
Negativer Verlustfeststellungs-		Rückwirkungsverbot.....	40
bescheid .....	342	Ruhen des Verfahrens	
Nicht vollziehbare Verwaltungsakte .....	342	aus Zweckmäßigkeitsgründen .....	352
Nichtanwendungserlasse.....	45	durch öffentlich bekannt zu	
Nichtanwendungsschreiben.....	45	gebende Allgemeinverfügung.....	354
Nichtveranlagungs-Bescheinigung .....	241	kraft Gesetzes .....	353
Nichtveranlagungs-Verfügung .....	165	<b>Sachaufsichtsbeschwerde</b> .....	315
<b>Oberfinanzdirektion</b> .....	44, 56, 166	Sachbearbeiter.....	59
Objektive Feststellungslast.....	158 ff.	Sachgebietsleiter .....	59
Objektkollision .....	269	Sachverständigenbeweis.....	146
Offenbarungspflichten.....	66	Sammelauskunftersuchen.....	156
Öffentliche Bekanntgabe .....	171	Sammelhaftungsbescheid.....	202
Öffentlich-rechtlicher Vertrag .....	120	Säumniszuschlag .....	15, 299
Operating-Leasing .....	48	Schätzung.....	158 f., 164, 258
Opportunitätsprinzip.....	115	Gegenstand .....	159
<b>Parteispenden</b> .....	38	generelle.....	159
Passive Handlungsfähigkeit .....	112	Grundlage .....	257
Pauschbeträge .....	159	individuelle.....	159
Periodenkollision.....	269	Scheinverwaltungsakt .....	319
Personengesellschaft.....	186	Schlichtes Verwaltungs-	
Personenmehrheit .....	186, 192	handeln.....	120, 162
Pfändung.....	85	Schlussbesprechung .....	224
Pfändungsgläubiger .....	85	rechtliche Bindung .....	224
Präkludiertes Vorbringen .....	293	strafrechtlicher Vorbehalt .....	224
Prozesszinsen .....	310	tatsächliche Verständigung .....	224
Prüfungsbericht.....	225	Schlussfolgerung .....	257
Prüfungszeitraum .....	214	Schmiergelder.....	65
<b>Rasterfahndung</b> .....	229	Schmiergeldparagraf.....	162
Realsteuer .....	8	Schonfrist.....	299
Realsteuerbescheid .....	8	Schreibfehler .....	235
Rechenfehler .....	235	Schutz von Bankkunden .....	153
Recht auf Gehör .....	119	Schwarze Konten .....	159
Außenprüfung .....	119	Selbstanzeige .....	317
		Selbstbindung der Verwaltung .....	44
		Sicherheitsleistung.....	181
		Sicherstellungsauftrag.....	114
		Sittenwidriges Handeln .....	50
		Sonderabgabe .....	11 f.



Sonderprüfung .....	207	Steuerertragshoheit .....	20
Sozialstaatsprinzip .....	31	Steuerfahndung .....	206, 229 ff.
Spekulationseinkünfte .....	153	Steuerfestsetzung .....	165 ff.
Statthaftigkeit des Einspruchs .....	318	abweichend aus Billigkeitsgründen .....	166
Steuer .....	10	Aussichtslosigkeit .....	166
Begriff .....	10	Bagatellobeträge .....	166
direkte .....	14	Korrektur .....	166, 268 ff.
Einteilung .....	14	Vorbehalt der Nachprüfung .....	176
indirekte .....	14	vorläufige .....	178 f.
Steuer- .....		widerstreitende .....	268
anmeldung .....	140, 166, 177, 180 ff., 323	Steuergeheimnis .....	61 ff.
Steuerarten .....	14	Steuerhinterziehung .....	98, 256, 317
Steueraufsicht .....	206, 229	Steuerhoheit .....	
Steuerausfall .....	89	nationale .....	16
Steuerbefreiung .....	24	Steuer-Identifikationsnummer .....	135
persönliche .....	23	Steuerliche Nebenleistungen .....	15
Steuerbemessungsgrundlage .....	25	Steuerliche Rückwirkung .....	286
Steuerberater .....	142	Steuermessbescheid .....	200, 247
Steuerberechtigter .....	71	Steuermessbetrag .....	200
Steuerbescheid .....	165, 167 ff., 241	Steuermesszahl .....	200
Änderung .....	246, 250 ff., 259, 291	Steuernummer .....	133
Änderungsantrag .....	252	Steueroase .....	137, 145, 208
Aufhebung .....	247 ff.	Steuerobjekt .....	24 f., 27
Begründung .....	168	Steuerpflichtiger .....	71, 111
Bekanntgabe .....	170 f.	Aufzeichnungspflichten .....	136
Fehlerhaftigkeit .....	247	Erfassung .....	132 ff.
Form .....	168	Erklärungspflichten .....	136 ff.
formelle Fehler .....	247	Steuerrecht .....	
gleichgestellte Bescheide .....	247	allgemeines .....	7
Inhalt .....	168	als Disziplin der Steuerwissenschaft .....	1
Kompensation nach § 177 AO .....	291 ff.	besonderes .....	7
Korrektur im Einspruchsverfahren .....	295	Prinzipien .....	29
Korrektur nach § 173 AO .....	255 ff.	Rechtsquellen .....	42 ff.
Korrektur nach § 174 Abs. 4, 5 AO .....	273 ff.	Systematische Einordnung des	
Korrektur nach § 172 AO .....	251	Steuerrechts .....	2
Korrektur wegen eines Ereignisses mit		Verhältnis zum Verfassungsrecht .....	4
steuerlicher Wirkung für die		Verhältnis zum Zivilrecht .....	3
Vergangenheit .....	286 ff.	Steuerrechtsfähigkeit .....	71
Korrektur wegen Mehrfachberück-		Personengesellschaft .....	72
sichtigung zugunsten von Stpfl. ....	271	Steuerrechtsverhältnis .....	
Korrektur wegen Mehrfachberück-		Begriff .....	70
sichtigung zuungunsten des Stpfl. ....	269	Beteiligte .....	71 f.
Korrektur wegen sachlicher		Steuerrechtswissenschaft .....	1
Unzuständigkeit .....	254	Steuersatz .....	26
Korrektur widerstreitender		Steuerschuldner .....	108
Steuerfestsetzung .....	268	Steuerschuldverhältnis .....	
Korrekturen nach § 174 AO .....	270	Ansprüche .....	73 ff.
Korrekturen nach §§ 164, 165 AO .....	250	Entstehung .....	74
Rechtsbehelfsbelehrung .....	168	Erlöschen der Ansprüche .....	75
Vorbehalt der Nachprüfung .....	250	Verjährung .....	75
vorläufige Bescheide .....	250	Steuerstrafverfahren .....	230, 317
zusammengefasster .....	170	Steuersubjekt .....	23
Steuererheblicher Lebens-		Steuertarif .....	26
sachverhalt .....	178	Steuertatbestand .....	22
Steuererhebung .....	297 ff.	Steuervergünstigungen .....	28
Grundlage .....	297	Steuerverwaltungshoheit .....	21
VA .....	297	Stille Gesellschaft .....	186
Steuererklärung .....	138 ff.	Studiengebühren .....	10
Berichtigung .....	142	Stundung .....	301 f.
elektronische Übermittlung .....	140	Stundungszinsen .....	310
Form .....	140	Subjektkollision .....	269
Frist .....	140	Supranationale Vorschriften .....	43
Inhalt .....	140		
Verspätung .....	141	Tatsache .....	257 ff.
Steuererstattungsanspruch .....	6	Tatsächliche Verständigung .....	120



- Teileinspruchsentscheidung..... 361  
 Teilverjährung ..... 183, 292  
 Treu und Glauben ..... 76  
 Typische Unterbeteiligung..... 186
- Umsatzsteuer-Identifikations-**  
 nummer ..... 135  
 Umsatzsteuer-Nachscha..... 206  
 Umsetzung von Verständigungs-  
 vereinbarungen ..... 290  
 Unanfechtbarkeit ..... 234  
 Unangemessene rechtliche  
 Gestaltung ..... 52  
 Unbilligkeit ..... 166  
 Unrichtigkeit ..... 235  
 Untätigkeitseinspruch ..... 166, 181, 320  
 Unterbeteiligung..... 186  
 Unterhaltsaufwendungen für Kinder..... 30  
 Unternehmen ..... 102  
 Untersuchungsgrundsatz ..... 116  
 Urkunden  
 öffentliche ..... 158  
 Urkundenbeweis ..... 146  
 USt-Voranmeldung..... 181
- Veranlagungsstellen** ..... 59  
 Veranlagungssteuer ..... 14  
 Veranlassungsprinzip ..... 50  
 Verbindliche Auskunft..... 118 ff.  
 Verböserung ..... 252  
 Verbot steuerverschärfender  
 Analogieschlüsse ..... 34  
 Verbrauchsteuern ..... 14  
 Verfahrensfehler ..... 293  
 Verfahrenshandlung ..... 112  
 Verfügungsberechtigter ..... 96  
 Vergleiche über Steueransprüche ..... 33  
 Verjährung ..... 292  
 Verkehrsteuern ..... 14  
 Verletzung der Ermittlungspflicht ..... 260  
 Verletzung des Steuer-  
 geheimnisses ..... 66, 279  
 Beiladung ..... 279  
 Hinzuziehung..... 279  
 Verlustrücktrag..... 82, 289  
 Verlustzuweisungsgesellschaft..... 158  
 Vermögensteuer..... 5 f., 36  
 Verordnungen ..... 43  
 Verpfändung..... 85  
 Verrechnungsstundung..... 301  
 Verrechnungsvertrag..... 120  
 Verschulden ..... 235  
 Verschuldenszurechnung ..... 260, 284  
 Verspätungszuschlag..... 15, 53, 141, 243 f.  
 Kapitalgesellschaften ..... 141  
 Zusammenveranlagung..... 141  
 Verständigung..... 120  
 Verständigungsvereinbarung ..... 290  
 Vertikale Aufteilung ..... 20  
 Vertrauensschutz ..... 248, 256, 271, 293  
 Vertretung durch einen  
 Bevollmächtigten..... 327  
 Verwaltungsakt..... 120, 122, 162, 313  
 Änderung ..... 234  
 Aufhebung..... 234
- Auskunfts- und Vorlageersuchen  
 des Prüfers.....  
 außersteuerlicher ..... 284  
 Begründung ..... 122, 126  
 begünstigender ..... 241  
 Bekanntgabe..... 127  
 Berichtigung ..... 235 ff.  
 Bestandskraft ..... 234  
 Bestimmtheitsgebot ..... 125  
 elektronischer ..... 130  
 Form ..... 122 f.  
 Fristsetzung ..... 317  
 gesetzesgebundener ..... 121  
 im Erhebungsverfahren ..... 241  
 im Vollstreckungsverfahren ..... 241  
 Inhalt..... 122, 128  
 Korrektur..... 233 ff.  
 Nebenbestimmungen ..... 131  
 Rücknahme..... 241 ff.  
 Vollstreckung..... 313  
 Widerruf..... 234, 240, 246  
 Verwaltungsanordnungen ..... 44  
 Verwaltungsanweisung..... 44  
 Verwertungsverbot ..... 219 f., 316  
 Verzinsung  
 von Steuererstattungen..... 309  
 von Steuernachforderungen ..... 309  
 Verzinsungstatbestände ..... 310  
 Verzögerungsgelder ..... 15  
 Vielsteuersysteme ..... 14  
 Vollstreckung ..... 297 ff., 313  
 Vollstreckungsakte..... 342  
 Vollstreckungsverfahren ..... 104, 313  
 Vollverzinsung ..... 309  
 Vollziehbarkeit ..... 342  
 Vorbehalt der Nachprüfung..... 176  
 Vorbehalt des Widerruf  
 Stundung ..... 302  
 Vorbehaltsfestsetzung ..... 176  
 Vorgeifliches Rechtsverhältnis ..... 257  
 Vorlageersuchen .....  
 Vorlageverlangen ..... 148  
 Vorläufige Bescheide ..... 250  
 Vorläufige Steuerfestsetzung..... 178 ff.  
 Vorläufiger Rechtsschutz bei einheitlichen  
 Feststellungsbescheiden..... 342  
 Vorläufigkeitsvermerk..... 131, 178  
 Vorsteher ..... 59  
 Vorzugslasten..... 10
- Wahlrecht** ..... 288, 293  
 Wechselseitige Bevollmächtigung ..... 174  
 Werbungskosten  
 Kosten der Strafverteidigung ..... 50  
 Widerruf der Stundung..... 342  
 Widerruf von VAen ..... 240, 246  
 Widerrufsvorbehalt ..... 131  
 Widerstreit..... 269  
 Widerstreitende Steuerfest-  
 setzung ..... 271, 279  
 Wiedereinsetzung in den  
 vorigen Stand ..... 119, 323  
 Willkürverbot..... 35, 40  
 Wirtschaftliche Betrachtungs-  
 weise..... 47



Wirtschaftliches Eigentum.....	48	von Wirtschaftsgütern.....	47
Zahlung .....	304	Zurückweisung des Einspruchs durch	
Zahlungsanerkennnis .....	180	Allgemeinverfügung .....	362
Zahlungsverjährung .....	75, 307	Zusammengefasster Bescheid.....	168, 174
Zebra-Gesellschaft.....	186	Zusammen-	
Zeugnisverweigerungsrecht .....	151	veranlagung .....	137, 150, 174, 192, 328
Zinsabschlaggesetz.....	153	Hinzuziehung .....	348
Zinsbescheid.....	169, 311	Zuständigkeitskollision .....	269
Zinseinnahmen.....	4	Zuständigkeitswechsel.....	260
Zinsen.....	15, 308	Zustellung .....	171
Festsetzungsfrist.....	312	Drittbetroffener .....	173
Zölle .....	14, 19	Empfänger .....	172
Zugangsvermutung.....	17	Zustimmung.....	181
Zugewinnausgleich.....	3	Zuwendung	
Zulässigkeit des Finanzverwaltungs-		unentgeltliche .....	3
wegs.....	317	Zwangsanleihe .....	10
Zurechnung .....	284	Zwangsgelder .....	15